

RAAS. 166  
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي  
جامعة الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

الموضوع

نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية  
وعلاقته باتخاذ القرار و مراقبة التسيير

رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير  
فروع التسيير

تحت إشراف الأستاذ :  
قدي عبد المجيد

من إعداد الطالب :  
موالي جمال

السنة الجامعية 2000 - 2001

بسم الله الرحمن الرحيم

\* و قل إعملوا فسيرى الله عملكم و المؤمنون \*

صدق الله العظيم

## الإهداء:

إلى والدي

إلى والدي

\* ربي أرحمهما كما ربياني صغيراً \*

أطال الله عمرهما

و إلى كل من ساهم في إعداد هذه الرسالة  
من بعيد أو من قريب.

الطالب:

موايلي جمال

## التشكرات

أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني على إعداد هذه الرسالة ، وأخص

بالذكر الأستاذ قدي عبد المجيد و الأستاذ سفيان بن بلقاسم و الأستاذ خلف

عثمان والأستاذ قادة أقاسم ، الذي قدم لنا النصح و الإرشاد .

كما أتقدم بشكري الخالص إلى الأستاذة العسكري أنيسة وصلاح حواس .

وإلى كل من شارك من بعيد

أو من قريب

في إعداد هذه الرسالة .

## الخطوة :

## المقدمة :

## الإشكالية :

### الصفحة

## الفصل الأول : ميدان تطبيق المحاسبة

1	المبحث الأول : نظرة عامة عن المؤسسة من الجانب النظري .....
1	المطلب الأول : مفهوم المؤسسة .....
2	المطلب الثاني : أهداف المؤسسة .....
3	المطلب الثالث : أنواع المؤسسات الاقتصادية .....
5	المطلب الرابع : القواعد المالية و القاعدية للمؤسسة .....
6	المطلب الخامس : الجوانب المحيطة بالمؤسسة .....
8	المبحث الثاني : مفهوم المحاسبة و أهدافها .....
10	المطلب الأول : نشأت و تطور المحاسبة .....
12	المطلب الثاني : مفهوم المحاسبة .....
13	المطلب الثالث : أهداف المحاسبة .....
14	المطلب الرابع : علاقة المحاسبة بالتقنيات الأخرى .....
15	المطلب الخامس : تحليل و علاج المعلومات في المؤسسة .....
17	المبحث الثالث : المحاسبة التحليلية .....
18	المطلب الأول : نشأت و تطور المحاسبة التحليلية .....
19	المطلب الثاني : تعريف المحاسبة التحليلية و أهدافها .....
20	المطلب الثالث : مكانة محاسبة التكاليف من المهام السابقة و علاقتها بالمحاسبة العامة .....
23	المطلب الرابع : شروط وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسة .....
26	المطلب الخامس : التنظيم الهيكلي للمؤسسة و علاقتها بالمحاسبة التحليلية .....
27	خلاصة الفصل الأول .....
27	<u>الفصل الثاني : التكاليف و تصنيفها</u> .....
28	المبحث الأول : التكاليف و سعر التكلفة .....
28	المطلب الأول : مفهوم التكلفة .....
29	المطلب الثاني : مفهوم سعر التكلفة .....
29	المطلب الثالث : المخزونات : و التكاليف حسب المخطط الوطني المحاسبي .....
30	

31	المطلب الرابع : تحديد عناصر التكلفة النهائية وكيفية حسابها.....
32	المطلب الخامس : التكاليف و الرقابة.....
33	المبحث الثاني : تصنيف التكاليف.....
33	المطلب الأول : تصنيف التكاليف حسب قابلية التخصيص.....
34	المطلب الثاني : تصنيف التكاليف حسب الوظيفة أو المرحلة.....
35	المطلب الثالث : تصنيف التكاليف حسب المراكز.....
35	المطلب الرابع : تصنيف التكاليف حسب معيار الزمن.....
36	المطلب الخامس : تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط.....
37	المبحث الثالث : التكاليف و مدلولها في الفكر الاقتصادي و الحسابي و الإداري.....
38	المطلب الأول : التكاليف من وجهة نظر الاقتصاد.....
38	المطلب الثاني : التكاليف من وجهة نظر المحاسبة.....
39	المطلب الثالث : التكاليف من وجهة نظر الإدارة.....
40	المطلب الرابع : العوامل المؤثرة في نظام المحاسبة التحليلية.....
41	خلاصة الفصل الثاني.....
42	الفصل الثالث : طرق حساب التكاليف.....
42	المبحث الأول : عرض طريقة التكاليف الكلية.....
42	المطلب الأول : مفهوم طريقة التكلفة الكلية.....
43	المطلب الثاني : بعض التعاريف.....
43	المطلب الثالث : العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة.....
45	المطلب الرابع : تصنيف الأقسام المتجانسة.....
47	المطلب الخامس : تقييم أسلوب التكلفة الكلية.....
48	المبحث الثاني : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....
49	المطلب الأول : مفهوم طريقة التحميل العقلاني.....
49	المطلب الثاني : تحديد حجم الإنتاج العادي و الحقيقي.....
50	المطلب الثالث : فروق التحميل العقلاني.....
51	المطلب الرابع : تقييم أسلوب التحميل العقلاني.....
53	المبحث الثالث : طريقة التكاليف المتغيرة.....
54	المطلب الأول : مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة.....

54	المطلب الثاني : نموذج طريقة التكلفة المتغيرة.....
55	المطلب الثالث : استخدامات أسلوب التكلفة المتغيرة في التسيير .....
58	المطلب الرابع : تقييم أسلوب التكلفة المتغيرة.....
60	المبحث الرابع : أسلوب التكلفة المعيارية .....
60	المطلب الأول: تعريف وأهداف التكاليف المعيارية .....
61	المطلب الثاني : أنواع التكاليف المعيارية.....
61	المطلب الثالث : مكونات التكاليف المعيارية وتحليل الفروقات .....
67	المطلب الرابع : تقييم أسلوب التكاليف التقديرية .....
69	المطلب الخامس : دراسة مقارنة لطرق حساب النتيجة حسب الأساليب مع ذكر حالة توضيحية
83	خلاصة الفصل الثالث .....
84	الفصل الرابع : المحاسبة التحليلية كنظام معلومات وعلاقتها باتخاذ القرار .....
84	المبحث الأول : مفهوم التسيير وأهدافه ومجال تطبيقه بين النظرية والتطبيق.....
84	المطلب الأول : مفهوم التسيير من وجهة نظر الإنتاج .....
85	المطلب الثاني : أهداف التسيير من ناحية الإنتاج .....
86	المطلب الثالث : التسيير من وجهة نظر المحاسبة التحليلية و التسيير.....
90	المطلب الرابع : النظام العقلاني للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة و التسيير.....
90	المطلب الخامس : علاقة المحاسبة التحليلية بالتسيير الموازني .....
91	المبحث الثاني: مفهوم القرار .....
92	المطلب الأول : مراحل عملية اتخاذ القرار .....
92	المطلب الثاني : أنواع القرارات .....
94	المطلب الثالث : القرارات من وجهة نظر التحليل المحاسبي للمعلومات .....
95	المطلب الرابع : دور نظام المعلومات المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات .....
96	المطلب الخامس: المشاكل التنظيمية في عملية صنع القرار .....
100	المبحث الثالث : المحاسبة التحليلية كنظام معلومات داخل المؤسسة .....
102	المطلب الأول : تصور نظام عقلاني محاسبي داخل المؤسسة.....
103	المطلب الثاني : نتائج النظام العقلاني المحاسبي داخل المؤسسة .....
104	المطلب الثالث : نظام المعلومات والمحاسبة التحليلية .....
105	خلاصة الفصل الرابع .....

106	المطلب الرابع : كيفية النظر إلى المعلومات من وجهة نظر المحاسبة .....
107	المطلب الخامس : التقنيات الخاصة بمراقبة التسيير وعلاقتها باتخاذ القرار والتحكم في التسيير..
108	ملخص المذكرة.....
109	الخاتمة .....
113	إقتراحات .....
114	قائمة المراجع.....



## مقدمة :

نظرا لتطبيق الإصلاحات الشاملة على معظم النشاط الاقتصادي للبلاد في هذه الآونة، أصبح دور المؤسسة الاقتصادية له دور هام في تحديد أهميتها على مستوى النشاط الاقتصادي ، و ذلك من ناحية ضرورة تحقيق المردودية ، ومن ثم العمل على البقاء في السوق ، و بالرغم من الصعوبات التي تعاني منها المؤسسة الاقتصادية من النواحي المالية، و التنظيمية، و الإنتاجية ، و ذلك بسبب ضعف فعاليتها الإنتاجية و لفقرها لأدوات التسيير ، نجد أن نجاح هذه المؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في التسيير و مراقبته .

و بما أن الجزائر تعمل دوما على الازدهار ، و التطور ، و الخروج من وكبة التخلف ، و القضاء على مختلف الصعوبات المتعددة التي تحيط بالمؤسسة ، لذلك نجد أن أساس تحقيق المردودية بعدما أصبح التوجه هو مرتبط باقتصاد السوق . و هو الاختيار الاقتصادي الذي فرض نتيجة للتطور الاقتصادي ، الذي يركز أساسا على المؤسسات ذات الحجم الصغير و المتوسط ، بالإضافة إلى القطاع العام ، حيث نجد أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في ظل إقتصاد السوق ، من أهدافها الأساسية هو تحقيق المردودية المالية . لذلك نجد أن المحاسبة التي قُتِم بدراسة هذا النشاط من الناحية الكمية ، و الكيفية ، على أساس تحليل معروفة بالنسبة لكل نوع من أنواع المحاسبة ، حيث نجد أن المحاسبة تعتبر من الركائز الأساسية لتحقيق المردودية المستهدفة ، إذا استغلت بصفة عقلانية ، أي إذا اعتمدت تقنياتها في إطار نظام معلومات متكامل ، و ضمن متطلبات نماذج لإتخاذ القرار و مراقبة التسيير . حيث نجد أن مراقبة التسيير التي تعبر عن التحكم في التسيير يكون وفقا لقرارات نتيجة التسيير ، حيث يعالج نشاط المؤسسة ، نتيجة للتحليلات المحاسبية التي يقومون بها المحللين الماليين ، و ذلك وفقا لنوعية المحاسبة المطبقة . فإذا رأينا إلى المحاسبة التحليلية فالتحليل و أخذ القرارات التصحيحية للنشاط ، يكون نتيجة للتحليل التي نقوم بها وفقا لأساليبها المختلفة ، و ذلك على أساس القدرات الذاتية القادرة على مزاولة نشاطها ، و هذا يأتي بالنتيجة إذا أخذت بعين الاعتبار الاستغلال الأحسن لمواردها ، في ظل التقنيات التسييرية المثلى لنجاحها . و يتبين من وجودها في السوق نظرا لفعاليتها الغير معروفة .

نتيجة وجود قيود تمويلية أولا ، و صعوبة اختيار النشاط الاستثماري الأمثل و الفعال بالنسبة للاختيار الاقتصادي ثانيا ،

كل هذا جعل هذه المؤسسات تبحث عن وجود فعاليتها في السوق بالنسبة للموارد المتاحة لها ، و ذلك من أجل تحقيق مردودية جيدة ، التي تسمح لها مزاوله نشاطها و بقائها في السوق ، و لكن هذا غير كافى لكي نقول أن هذه المؤسسة ذات فعالية و مردودية حسنة ، إذا لم تساهم في ترقية النشاط الإقتصادي للوطن إذ يستوجب أن يكون نشاطها ذات شفافية تامة بالنسبة للمحيط و خاصة دائرة الضرائب ، كما أنه يستحسن أن يكون النشاط يلبي الرغبات المتنامية في المجتمع . و ذلك على أساس النهوض بمختلف النشاط الإقتصادي الذي يساهم في ذلك نتيجة القيام بالنشاط الإقتصادي المثمر. في مختلف الأنشطة و هذا مما يسمح هذه المؤسسات في الدخول في المنافسة المثلثى التي هي من الركائز الأساسية لاقتصاد السوق. و لكن له وجهة أخرى وجهة إجتماعية ، و ليست خاصة جدا إذ لا يقتصر على تحقيق الأرباح بشئ الطرق الممكنة ، ولكن مع مراعاة جوانب إقتصادية و إجتماعية و سياسية و ثقافية الخاصة بالبلاد لكي يكون أمثل و عقلاني بالنسبة للتنمية الشاملة للوطن.

و بما أن المحاسبة تهتم بدراسة النشاط الإقتصادي من الناحية المالية ، فهي تعتبر إحدى التقنيات الخاصة بمراقبة التسيير و عمودها الفقري ، و ذلك لكون أن معظم التقنيات الأخرى تعتمد على المعطيات المحاسبية ، كونها نظام معلومات أساسي في المؤسسة. لهذا ارتأينا أن نأخذ هذه الرسالة تحت عنوان نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية و علاقته باتخاذ القرار و مراقبة التسيير .

لأن موضوع هذه الرسالة هو علاقة المعلومات المحاسبية بالقرارات ، التي تتخذ تحتها بالنسبة للمؤسسة ، و علاقتها بمراقبة التسيير ، و علاقتها بالقرارات الأخرى. لذلك نجد أن المحاسبة التحليلية هي من أهم التقنيات التي تدرس النشاط الإقتصادي ، من أهم مختلف الجوانب المؤثرة على النتائج . و ذلك وفقا لأساليبها التي تعتمد على التحليل الكمي للمعطيات ، في ظل شفافية تامة وفقا لفنياتها التحليلية ، و ذلك من أجل الوقوف على نقاط القوة و الضعف الخاصة بالنشاط و بالتالي أخذ القرارات اللازمة.

## الإشكالية :

إن النشاط الاقتصادي هو تلبية رغبات المجتمع ، نتيجة القيام بمختلف الأنشطة الاقتصادية ، إذ نجد أن التسيير هو بمثابة الطريقة المثلى لمعرفة نقاط القوة و الضعف لعملية اقتصادية داخل أو خارج المؤسسة ، و ذلك عن طريق مختلف التقنيات المعروفة بتقنيات مراقبة التسيير المتعددة والمتمثلة في أدوات تقنية و علمية مترابطة بين بعضها البعض ، إذ تمثل كل تقنية من هذه التقنيات أداة من أدوات التسيير . و هذا نتيجة للخاصية التي تتميز بها كل طريقة من هذه الطرق الخاصة بمراقبة التسيير ، إذ نجد مثلا المحاسبة العامة أداة تستعمل من أجل فهم النشاط الاقتصادي الخاص بالمؤسسة من الناحية الكمية و العددية ، في تاريخ معين ، و ذلك بمختلف الوسائل التقنية المستعملة لفهم ذلك . و ذلك مما يسمح بالنظرة الشاملة عن وضعية المؤسسة أي ما لها من حقوق و ما عليها من ديون ، و كذلك نتيجة القيام بنشاطها إذ تعتبر أداة شاملة ، و لكنها مفيدة جدا في تزويد تقنيات أخرى بمختلف المعلومات الخاصة بتحليلاتها، التي تعتبر قاعدة هامة لمختلف التقنيات الأخرى كما يعتبر بعض ملحقاتها أي ملحقات جداولها أداة فعالة لفهم معطيات مفاهيم الاقتصاد الوطني ، من جهة و من جهة أخرى أداة من أدوات التسيير المالي و الموازي.

على سبيل المثال من جدول حسابات النتائج ، نجد أن القيمة المضافة التي تعتبر الثروة الداخلية للمؤسسة تمثل أداة من أدوات فهم الإنتاج الداخلي الخام ، خالي من الأستهلاكات الوسيطة . كما أن الهامش الإجمالي الذي يعتبر نتيجة العملية التجارية في المؤسسة ، حيث نجد أن إحدى مقوماته تعتبر من إحدى معالم تحديد الميزان التجاري للوطن . كما أنه نجد من بعض التقنيات التي تستعمل من أجل التحكم في التسيير نجد المحاسبة التحليلية و معلوماتها.

التي تعتبر أداة فعالة لفهم مختلف المراكز الخاصة بإنتاج المنتج ، أو تلبية خدمة معينة ، و ذلك نظرا لطريقتها التحليلية لمختلف الأعباء الخاصة بالمؤسسة ، مما يسمح بالتوقف بمختلف النقاط الخاصة بدراسة مردودية المراكز و الأقسام التي تدخل في إنتاج ذلك المنتج أو الخدمة ، و ذلك بمختلف الطرق العامة للمعلومات الخاصة بالمحاسبة التحليلية . و ذلك بمختلف الأساليب المحددة لفهم نقاط القوة و الضعف الخاصة بالتسيير الإنتاجي أو الخدمي للمؤسسة . و ذلك نتيجة تحليل مختلف الأعباء و إعطائها صبغة التحليل ، وفقا لكل طريقة من الطرق الخاصة بدراسة و حساب التكاليف ، إذ تبين على سبيل المثال عتبة المردودية رقم الأعمال الذي يغطي التكاليف الثابتة و المتغيرة في تاريخ معين ، إذ تحدد لنا رقم الأعمال الذي يجب أن تصل إليه المؤسسة لكي لا تحقق لا ربح و لا خسارة ، وفقا لأعباء معينة و هذا مما يسمح بالتخطيط في المستقبل . و ذلك في

تحديد قدرات المؤسسة و ذلك من ناحية إختيار السبل المثلى لتدنية تكاليف إنتاجها ، أو من ناحية أخرى معرفة سياسة مبيعاتها .

إن إختياري لعنوان نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية و علاقته بإتخاذ القرار و مراقبة التسيير ، كان ذلك لعدة إعتبارات ، هذه الإعتبارات نسردها في الأسئلة التالية ، محاولين الإجابة عليها في الخاتمة و ذلك من خلال النقاط التي نتطرق إليها . و هذه الأسئلة هي كالآتي :

1- هل المحاسبة تقنية أم علم ؟.

2- هل التصنيفات الخاصة بالتكاليف في المؤسسة إجبارية أم لا ؟.

3- هل أن الإجراءات المحاسبية في المحاسبة التحليلية هي ، إحدى طرق مراقبة التسيير ؟.

4- ما هو أثر التصحيحات الخاصة بإحدى طرق المحاسبة التحليلية على سبيل المثال التحميل العقلاني ؟.

5- كيف يتم أخذ القرارات المستقبلية في المحاسبة التحليلية ، أي نتيجة التحليل المحاسبي ؟.

6- هل جميع الأعباء الغير معتبرة لا تحسب ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية ؟.

7- هل القرار في حد ذاته هو إجراء محاسبي أو نتيجة تسييرية بنيت على أساس تخطيط مسبق من المعلومات حسب نوع القرار ؟.

8- يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من بين الأنظمة التسييرية الحديثة و بالتالي أين تكمن المعلومة . لهذا السبب تم إختياري للموضوع المذكور سابقا ، نظرا لما يتميز به من تحليلات دقيقة ، في ما يخص تكاليف النشاط التي تسمح من حساب نتائج المؤسسة ، و المنتوجات كل واحد على حدى الشيء الذي يسمح من تحديد السبب الذي أدى إلى وجود خلل في النتيجة ، و بالتالي معالجة الوضع عن طريق تدنية التكاليف ، أو استبداله كما أن تحليل محمل الأعباء وفقا لتقنياتها تسمح من معرفة أجزاء التكلفة التي تسمح لنا بالوقوف على أعباء كل قسم من أقسام الإنتاج ، كما أن تكلفة الإنتاج تسمح لنا من تقييم حساب إنتاج تام الصنع ، الداخلى إلى المخزن والممثل في الإنتاج المخزن الذي يرسم لنا سياسة التخزين على مستوى المؤسسة ، ولذلك أساليبها تسمح من التحكم في تسيير المؤسسة عن طريق دراسة معطيات نشاطها ، وفقا لفنيات المحاسبة التحليلية التي تسمح لنا من أخذ قرارات مستقبلية وإعطاء التدابير التصحيحية لمختلف السلبيات الموجودة لذلك قسمت هذا الموضوع إلى أربعة فصول :

**الفصل الأول :** ميدان تطبيق المحاسبة ، وهو عبارة عن دراسة تمهيدية عن المؤسسة و محيطها ،

قواعدها المالية و الهيكلية ، تعريفها ، أهدافها ، وظائفها وكذلك نشأتها عبر الزمن ، شروط وجودها في المؤسسة وعلاقتها بالمحاسبة العامة .

الفصل الثاني : نتطرق فيه إلى مختلف التصنيفات الخاصة بالتكاليف ، وكذلك إلى أجزاء التكلفة النهائية كتكلفة الإنتاج ، وسعر التكلفة ، كذلك نتطرق إلى الأساليب التي تسمح لنا من أخذ القرارات الخاصة بالنشاط الاقتصادي بصفة عامة حاليا و مستقبليا.

الفصل الثالث : التطرق إلى الأساليب الخاصة بحساب التكاليف و أسعار التكلفة داخل المؤسسة من ناحية الطرق النظرية الأربع ، مع إعطاء أهميتها في التسيير و المراقبة الخاصة بالتكاليف .

الفصل الرابع : دراسة أهمية المعلومات الخاصة بالمحاسبة التحليلية من الناحية الخاصة بالتسيير على أساس أنها أدوات تحليل مالية ، تتخذ على أساسها قرارات مستقبلية و حالية فيما يخص التسيير الإنتاجي العقلاني لنشاط المؤسسة ، على أساس نتيجة التحليل المتمثلة في دراسة نقاط القوة والضعف ، بحيث تحليلها يسمح من ترشيد الإنتاج الفعلي للمؤسسة ، وذلك من حيث التكاليف الإدارية والإنتاجية والتسويقية من جهة ، ومن جهة أخرى معرفة الإيرادات الحقيقية للمؤسسة . وبالتالي أخذ القرار .

و خلاصة القول يمكن أن نقول أن الإشكالية العامة ، هي مشكلة تطبيق و تحليل تقنيات مراقبة التسيير بصفة عقلانية في المؤسسة الجزائرية .

## الفصل الأول :ميدان تطبيق المحاسبة

### المبحث الأول :نظرة عامة عن المؤسسة من الجانب النظري

إن المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية الأساسية ،في البنية الاقتصادية الوطنية ، و هي هيكل إقتصادي مستقل دائم ، يتكون من عناصر مادية و مالية و بشرية ، مهيكلية و منظمة حسب متطلبات مهمة المؤسسة . و تتمتع بذمة مالية و شخصية معنوية مستقلة ، الهدف من تكوينها هو الإشراف على نشاط إقتصادي معين .

حسب التحليل الكلي فهي العنود الاقتصادية المكلف بالإنتاج و بالتوزيع الأولي للدخل . أما حسب التحليل الجزئي فهي منظمة تتكون من وسائل مادية و مالية و بشرية ، كل هذه الوسائل تستعمل للإنتاج أو تقديم الخدمات ، و من هذا المنظور تعتبر المؤسسة هي أيضا مركز قرار ، لا بد أن يحدد استراتيجية محكمة . و أن يؤمن استمرارها . كما أنها تعتبر مكان صراع بالنظر إلى مختلف الأفراد الذين ينتمون إليها و ينتظمون فيها "اجتماعيا " بصدد القيام بعملية الإنتاج .

إن دور المؤسسة الرئيسي إقتصادي أصلا ، حيث تعمل على إشباع رغبات أكبر قدر ممكن من المستهلكين ،بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، مع تحقيق أكبر ربح ممكن من خلال بيع المنتجات المادية في السوق ، و ذلك وفقا لأسعار تفوق أسعار تكلفتها ، و ذلك لضمان الربح الأكيد لها .

و لإنجاز كل هذه العمليات تحتاج المؤسسة إلى وسائل تمكنها من متابعة و مراقبة و تقييم نشاطها ، و خاصة من الناحية التسييرية و ذلك بمختلف التقنيات المحاسبية و الكمية و نجد منها : المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية و تسيير الميزانيات و البرمجة الخطية إلخ .... و بصفة عامة كل التقنيات التي تعتبر كأدوات فعالة في مجال مراقبة التسيير .

لذلك نقول بأن ميدان تطبيق المحاسبة العامة هي المؤسسة التي تشرف على نشاط اقتصادي معين ، بغية تحقيق هدفين أساسيين هو تحقيق المردودية المالية و الاقتصادية و كذلك إشباع رغبات المستهلكين المتنامية في المجتمع .

## المطلب الأول : مفهوم المؤسسة

المؤسسة هي منظمة إقتصادية مستقلة معنويا ، تختص في شراء المواد الأولية و تحويلها ، إلى إنتاج السلع .و ذلك عن طريق استخدام موارد بشرية و المساهمة في تكوين المداخيل ، و البيع إلى الزبائن . (1)

من خلال التعريف نستنتج أن المؤسسة هي نظام ، يعتبر مفتوح يتكون من هياكل مادية و مالية و بشرية ، و هي مستقلة معنويا أي لها خصائص تجارية و إنتاجية معروفة بالقانون ، و موجهة به في جميع الوظائف التي يقوم بها و هي تختص بشراء المواد الأولية و تحويلها إلى إنتاج ، أي يعمل مع أخط يأخذ مختلف مدخولاته منه ، و يطرح سلعه فيه . و ذلك بالاعتماد على قوة عملة غير ماهرة و ماهرة ، حسب اختصاصها ، و هي كذلك تختص في توزيع المداخيل أي تقوم بالتوزيع الأولي للمداخيل عن طريق توزيع القيمة المضافة على مختلف الأطراف التي تتعامل معها . كما أن وظيفتها الرئيسية هي الإنتاج و البيع إلى الزبائن و هذا خاص بالمؤسسة الإنتاجية . أم المؤسسة التجارية فهدفها العملي هو المتاجرة ، أي شراء و بيع السلع ، بحيث تلعب دورا هاما في تطوير التجارة الخاصة بالوطن . (شكل ) \*

لذلك فالمؤسسة هي إحدى الأعمدة الرئيسية للتنمية الشاملة للوطن ، حيث تكون فعالة إذا استغنت بصفة عقلانية ، في مجال ترشيد انتاجها ، الذي يجب أن يكون ذو مردودية إنتاجية و مالية جيدة عن طريق دورها في تكوين نسيج إقتصادي ، يعمل على الإستفادة من المزايا النسبية للبلد ، و تحقيق المردودية المالية التي تمكنها من البقاء و التوسع و المساهمة في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع .

إن المزايا النسبية للبلد ، تتمثل في تحقيق الرفاهية الإجتماعية للأفراد ، و ذلك عن طريق استفادتهم من مداخيل المؤسسة ، و ذلك عن طريق القيمة المضافة ، المتمثلة في الأجور التي يستفيد منها العمال . و في استعمالاته الأخرى كالإهلاكات ، مصاريف أخرى ، مصاريف مالية . ضرائب و رسوم و التي تمثل مرحلة التوزيع الأولي للمداخيل ، حيث نجد أن :

---

(1) COMPTABILITE . DE . L'ENTREPRISE . ET . SYSTEME . ECONOMIQUE

- الأجر تذهب إلى العمال .

- ضرائب و رسوم للدولة .

- مصاريف مالية للبنوك .

- الإهلاكات تجديد الاستثمارات .

أما الباقي فيتمثل في الأرباح الموزعة ، التي تذهب إلى الشركاء ضرائب على الأرباح للدولة .  
و النتيجة الصافية بعد التوزيع . تستعمل في مجال توسيع النشاط الخاص بالمؤسسة . إن هذا يمثل  
كيفية توزيع القيمة المضافة . و هي تعتبر التوزيع الأولي للمداخيل .

## المطلب الثاني : أهداف المؤسسة .

إن أهداف المؤسسة تتمثل في هدف تقليدي و أهداف كلية . و أهداف جزئية ، و  
أهداف ثانوية . و هي كالآتي :

- يعتبر الهدف الأساسي و التقليدي ، للمؤسسة هو تحقيق و تعظيم الربح و الاستثمار .
  - زيادة ثروة و رفاهية المجتمع ، القضاء على البطالة ، تمويل ميزانية الدولة عن طريق الضرائب  
و تحقيق النمو الاقتصادي و هذا كله عن طريق المساهمة في الإنتاج الداخلي الخام .
  - الأهداف الجزئية و التي تطورت بتطور النظريات و تدور أساسا حول كون هدف أي  
مؤسسة هو تعظيم ثروة المساهمين ، عن طريق زيادة قيمة السهم العادي ، هذه القيمة التي  
تحدد في السوق المالية انطلاقا من العرض و الطلب ، اللذان يرتبطان بنتائج المؤسسة المالية  
و سياستها في توزيع الأرباح إلخ ....
  - أما الأهداف الثانوية فهي تتمثل فيما يلي :
- أ : القيام بمختلف الوظائف المرتبطة بإدارة المشروع : و تتمثل هذه الوظائف في الرقابة و  
التخطيط و المتابعة .

حيث تمكن المعلومات المحاسبية عن طريق النظام المحاسبي للمشروع من اتخاذ قرارات إدارية  
مختلفة .

ب : تغطية المتطلبات التي يحتاجها المجتمع من خلال تلبية احتياجاته .

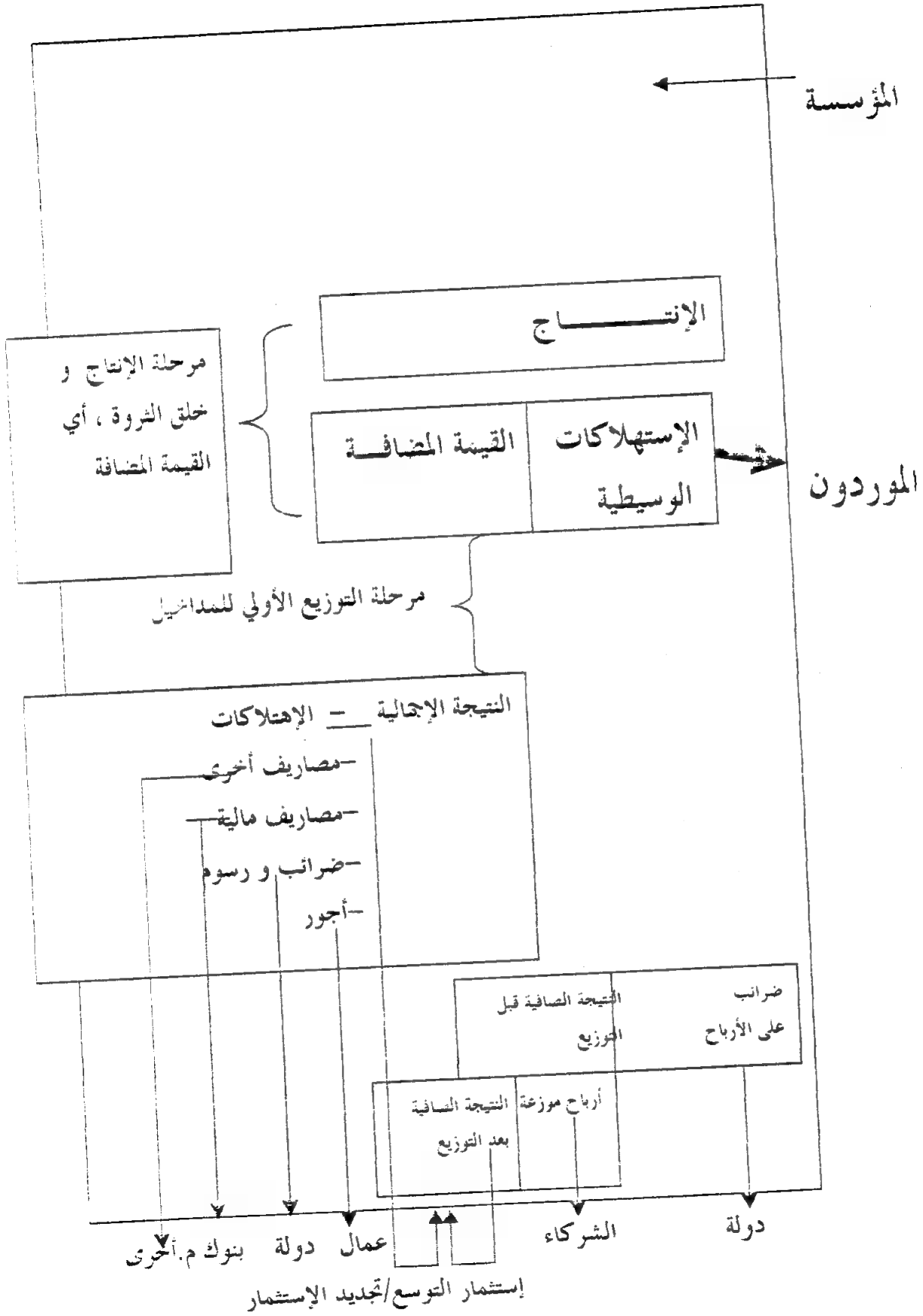
ت : تقديم سلع ذات نوعية جيدة و هذا لرفع القدرة التنافسية .

ث : زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال العقلاني لوسائل الإنتاج و أدوات التسيير .

ج : تقديم الأطراف الخارجية بمختلف المعلومات المتعلقة بنتائج نشاطات المشروعات كالأرباح



شكل رقم ( \* ) المؤسسة عون اقتصادي يقوم بالإنتاج و بالتوزيع الأولي للمداخيل



## المطلب الثالث : أنواع المؤسسات الاقتصادية

بالنسبة لأنواع المؤسسات الاقتصادية هناك عدة أنواع للتصنيف  
-المعيار القانوني : و نميز ما يلي :

أ- مؤسسات القطاع العام : و هي المؤسسات التابعة لقطاع الدولة .  
ب- مؤسسات القطاع الخاص : و هي المؤسسات التابعة لمجموعة من الأفراد ، أي ذات طبيعة خاصة .

ج- المؤسسات المختلطة : و يعني ذلك أنها مختلطة عمومية و خاصة أو وطنية و دولية .  
- معيار الحجم : و نميز ما يلي :

مؤسسات صغيرة ، مؤسسات متوسطة ، مؤسسات كبيرة .  
- معيار النشاط :

أ-مؤسسات قطاع النشاط الأولي : الزراعة و المناجم

ب-مؤسسات قطاع النشاط الثانوي :مؤسسات القطاع الصناعي  
و هي مؤسسات عادة ما تكون ضخمة . و تمثل الجزء الأهم من الاقتصاد الوطني ، و تمتاز هذه المؤسسات بميكال تنظيمي معقد ، حيث يتم فيها تطبيق أهم العلوم التسييرية في جميع الميادين الإنتاجية و الإدارية و المالية ، و ذلك في ميدان مراقبة التسيير .

ج- مؤسسات قطاع النشاط الثالث : المؤسسات التجارية و الخدمية  
المؤسسات التجارية مختصة في توزيع السلع و تغليف المنتوجات ، و تقديم خدمات ما بعد البيع حيث تقوم بجلب السلع من مصادرها الأولية ، أي مصدر إنتاجها و تقوم ببيعها بالتجزئة أو بالنصف الجملة أو بالجملة . و هذا النوع من المؤسسات لايعطي أهمية كبيرة للمحاسبة التحليلية و هذا نظرا لطبيعة أعمالها .

أما المؤسسات المالية و الخدمية : فالمالية كالبنوك التي اختصاصها يتجلى في توظيف أموال الغير بمعدل فائدة معين و تقديم قروض للغير بمعدل فائدة معين إلخ....

أما المؤسسات الخدمية : فهي تلك المؤسسات التي تقدم خدمة للغير بدون مقابل و هي مؤسسات من الطابع العام . و يمكن القول أن المحاسبة التحليلية من المهتمين بها من المؤسسات هي :  
المؤسسات من القطاع النشاط الثانوي و هي المؤسسات الصناعية ، أي مؤسسات القطاع

الصناعي ، بل أنها تطورت بتطور الصناعة و كانت أصلا تسمى المحاسبة الصناعية ، إذ ظهرت الحاجة إلى حساب و تحديد التكاليف المرحلية في القطاع الصناعي .

كما أن المحاسبة التحليلية تظهر أهميتها في المؤسسات الكبيرة مقارنة بالمؤسسات الصغيرة . و ذلك نظرا لصعوبة و تعقيد العمليات مع زيادة حجمها . و ذلك كون المحاسبة التحليلية تقوم بدراسة النشاط الاقتصادي على أساس التكاليف ، لأن المؤسسة الكبيرة تكون تكاليفها متنوعة و كثيرة . حيث يشترط أن تكون منظمة و مرتبة وفقا للمخطط الوطني المحاسبي لكي تكون ذات صيغة قانونية و واقعية ، لأن تنظيمها وفقا للمخطط الوطني المحاسبي يسمح لها من دراسة التكاليف على أساس مستويات التكاليف في المحاسبة التحليلية ، حيث على أساسها يتخذ مسؤولوا الإدارة المالية القرارات نتيجة للنتائج المتوصل إليها عند دراسة هذا النشاط .

## المطلب الرابع : القواعد المالية و القاعدية للمؤسسة

بما أن المؤسسة هي إنتاج مادي و معنوي تختص في إنتاج المنتوجات المادية و تتمتع بشخصية معنوية ، أي تحكمها قوانين داخلية خاصة بالمؤسسة كدوائر المصالح الخاصة بالنشاط . و قوانين خارجية تتمثل في القوانين الخاصة بالقانون التجاري . فهي تمثل القاعدة الأساسية في المشاركة في إنتاجها و إحياء التنمية الشاملة للوطن .

و ذلك عن طريق قواعد مالية ، و قاعدية ، مائة تتمثل في مختلف الموارد الخاصة بتسيير النشاط . و هذه الموارد داخلية و خارجية . داخلية تتمثل في رؤوس الأموال التي يشارك بها المساهمون . و كذلك الأرباح المحققة من خلال مزاولة النشاط . و خارجية تتمثل في مختلف المساهمات القرضية و المتمثلة في الديون المصرفية و الديون المختلفة الأخرى .

أما الهياكل القاعدية فهي تتمثل في الإستثمارات المادية من عقارات و آلات و وسائل نقل أي الشيء الذي له صيغة الاستثمار و هذا يتأتى وفقا للإستعمال العقلاني للموارد الخاصة بالمؤسسة التي يجب استعمالها بصفة عقلانية في استخدام الأصول ، و ذلك لكي يكون هناك توافق بين عناصر الميزانية من أجل التسيير المالي الجيد لها ، دون أن ننسى العامل البشري الذي يجب أن تكون له كفاءة لا بأس بها على مستوى الإنتاج و التوزيع و الإدارة .

بحيث يجب كذلك أن يكون لخطط المؤسسة تجاوب كبير مع المؤسسة . و ذلك مما له من أثر كبير على السير الجيد و تحقيق النتائج بحيث منها : يجب أن تكون القروض المصرفية ذات معدل فائدة مقبول اقتصاديا ، كذلك يجب أن تكون المدة الخاصة بتسديد حقوق الزبائن أقل من مدة

تسديد حقوق الموردون و ذلك من أجل توفير السيولة في المؤسسة و بالتالي تستطيع الوفاء بالتزاماتها المختلفة المتعلقة بالنشاط .

كذلك يجب توزيع النتيجة في نهاية كل سنة و ذلك لمعالجة أثر الخسائر الموجودة إن وجدت لأنها تؤثر على الهيكل المالي للمؤسسة . و كذلك مما يسمح بتكوين المؤونات الخاصة بالخسائر المحتملة في السنوات المقبلة . سواء كانت خاصة بالنشاط أو خاصة بالتوسع في مجال الاستثمار .

لذلك السبب فإن المؤسسة تتمتع بشخصية معنوية قوية ، و مجال انتاجي و مالي جيد إلا إذا توفر ما يلي :

- 1) الاستغلال العقلاني للموارد المتاحة للمؤسسة سواء كان ذلك ماليا أو ماديا أو بشريا .
  - 2) وجود رأس مال عامل قادر على تغطية رؤوس الأموال الثابتة .
  - 3) مدة دوران حقوق الزبائن أقل من مدة دوران التزامات الموردون .
  - 4) الحصول على قروض مقبولة اقتصاديا من حيث معدل الفائدة .
  - 5) دراسة المشروع قبلها وفقا لمفاهيم التقييم الحالي .
  - 6) معالجة نتيجة الدورة سنويا و توزيعها وفقا لمبدأ توزيع النتائج .
- إذا تحقق ذلك فإنه يمكن القول بأن المؤسسة تتمتع بكل حقوقها فيما يخص الإنتاج و البقاء و المنافسة في مجال الاستثمار لأنها تحقق نتائج إيجابية . و هي من مابين السباب التي يمكن أن تتحقق في المؤسسة، من أجل استثمار جيد للنشاط قائم على أساس استغلال الموارد بصفة رشيدة تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة و التي أساسها العلاقة التي تربط بين مفاهيم النشاط الماضية و الآتية و المستقبلية كون أن معطيات الماضي و الحاضر تعتبر البيانات الأساسية التي يقوم عليها التخطيط المستقبلي لدراسة نشاط آتي، حيث نجد أن ذلك يعتبر أداة من أدوات مراقبة التكاليف و الإيرادات بالنسبة للمؤسسة حيث نجد أن إمكانية ذلك تؤدي إلى الاقتصاد في التكلفة و بالتالي تحقيق نتائج إيجابية. و هي من بين الأسباب التي يمكن أن تتحقق في المؤسسة من أجل استثمار جيد، للنشاط القائم على أساس استغلال الموارد، بصفة رشيدة تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة و التي أساسها العلاقة التي تربط بين مفاهيم النشاط الماضية و الآتية و المستقبلية كون أن معطيات الماضي و الحاضر تعتبر البيانات الأساسية التي يقوم عليها التخطيط المستقبلي لدراسة نشاط آتي، حيث نجد أن ذلك يعتبر أداة من أدوات مراقبة التكاليف و الإيرادات . حيث نجد أن إمكانية ذلك تؤدي إلى الاقتصاد في التكلفة و بالتالي تحقيق نتائج إيجابية.

## المطلب الخامس : الجوانب المحيطة بالمؤسسة

إن الجوانب المحيطة بالمؤسسة ، تتمثل في محيط المؤسسة و هي تعتبر الهيئات و المؤسسات و الأفراد اللذين يتعاملون مع المؤسسة بصفة دائمة بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالنسبة للنشاط الذي تزاوله .

لذلك نجد أن المحيط الخاص بالمؤسسة . له طبيعة سياسية ، اجتماعية ، و اقتصادية ، و مالية و هو يعتبر العمود الفقري لقيام المؤسسة في الواقع العملي ، حيث نجد أن وجودها في هذا الوسط يؤثر فيها و تتأثر به ، أي تأثير متبادل يتمثل في التبادل التجاري أو الإنتاجي أو تقديم خدمة . أو تلقي خدمة . أو شراء ، أو بيع حسب العلاقة التي تشبث تلك التأثير ، و يتمثل محيط المؤسسة فيما يلي :

1- المؤسسات الصناعية : و هي المؤسسات التي تمارس نشاط إنتاجي يتمثل في إنتاج منتج معين بحيث نجد أن هذه المؤسسات علاقتها بالغير هي علاقة تبادل إنتاجي ، و تلقي خدمات ، و تعتبر هذه المؤسسات المؤشر الأساسي لمقارنة نتائج المؤسسة بهذه المؤسسات من أجل الوصول إلى تحليلات تتخذ على ضوءها المؤسسة القرارات الآنية و المستقبلية فيما يخص نشاطها بنتيجة مقارنة نتائج نشاطها بغيرها .

2- المؤسسات التجارية : و هي المؤسسات التي تعتبر وظيفتها بيع و شراء المواد التامة الصنع و البضائع ، حيث نجد أن تعاملها مع المؤسسة يعتبر أداة من أدوات ضبط الحركة التجارية ، نتيجة مقارنة نتائجها أي نتائج تجارتها بتجارة المؤسسات الأخرى ، عن طريق معدلات تسمح من الوقوف على درجة تطور التجارة الخاصة بالمؤسسة عبر السنوات و بالتالي معرفة رقم الأعمال الذي يحقق نتائج مقبولة في المؤسسة .

3- البنوك : و هي تعتبر إحدى العناصر المحيطة بالمؤسسة و تتميز بخاصية تمويل الاستثمارات للمؤسسات أي توظيف أموال المؤسسات و الأفراد ، حيث نجد أن القروض التي تمنحها البنوك للمؤسسات ، تكون وفقا لدراسة مالية من أجل معرفة المردودية الخاصة

4- الدائنون : يتمثل عنصر الدائنون في مختلف الموردون الذين يتعاملون مع المؤسسة ، من دائر استثمار ، مخزونات ، دائر الخدمات المختصين في توفير المواد و تلبية الخدمات حيث يجب لكي يكون التعامل جيد ، يجب أن تكون مدة دوران الموردون تتماشى مع مدة دوران الرباتن ، و ذلك فيما يخص التسديد من طرف المؤسسة و ذلك لتوفر السيولة اللازمة مما يسمح من قدرة الوفاء بكافة الالتزامات في الوقت المحدد .

5- المدينون : و تتمثل في حسابات الحقوق من المخطط الوطني الخاسبي حيث لا بد أن تتوفر السيولة اللازمة في هذه الحسابات و ذلك لتغطية الالتزامات التي سوف تنشأ نتيجة التعامل مع المحيط .

6- الهيئات المالية الأخرى : و نقصد هنا دائرة الضرائب و التأمينات حيث يجب على المؤسسة تقديم الميزانية العامة للمؤسسة لدائرة الضرائب ، من أجل التأكد من صحة الضريبة و ذلك في الموعد القانوني ، كما يجب أن تؤمن على الاستثمارات و المخزونات تحسبا لخطر المستقبلي .

7- السوق : إن السوق يعتبر من احدى الجوانب المحيطة بالمؤسسة، حيث يعتبر ذلك الفضاء التي تطرح فيه المؤسسات الانتاجية و التجارية بضاعتها و إنتاجها . على أساس وظيفة من وظائف المؤسسة. و التي تعتبر القاعدة الأساسية لتسويق المنتجات و البضائع حيث نجد بأن هذه الوظيفة من أساسيتها النقل و تغليف البضائع على أساس مواد التعبئة و التغليف و بالتالي أن السوق هو المكان التي تجرى فيه عمليات بيع البضائع و المنتجات و بالتالي لا بد أن يكون اهدف من ذلك هو إشباع الرغبات الخاصة بالأفراد و ذلك لكي نحافظ على آلية السوق المتمثلة في التوازن بين العرض و الطلب ، إذن فالامكانية المتمثلة في المحاولة هو هدف اقتصادي يبنى عليه علم الاقتصاد.

## المبحث الثاني : مفهوم المحاسبة و أهدافها

قبل التعرض للتحليل و دراسة مفهوم المحاسبة ، نستعرض في بداية هذا المبحث بعض المفاهيم الأولية عن العمل المحاسبي حتى لا يتم الخلط بين التسجيل المحاسبي الذي هو عمل روتيني تنفيذي ، يمثل إحدى المهام الضرورية و لكن الأقل أهمية في النظام المحاسبي . التي يقدم بها ماسك الدفاتر . بينما المحاسب يتجاوز هذا الدور إلى تصميم أنظمة المعلومات المالية و وضعها حيز التنفيذ . و من ثم فإن المحاسبة يتجاوز كونها تقنية للتسجيل إلى مجموعة من التقنيات العملية و الفعالة ذات الأصول النظرية النمطية تهدف إلى قياس النتائج المالية للمؤسسة و تحديد وضعيتها ذمتها و تحليل النتائج و دراستها بغرض مساعدة المديرين على اتخاذ القرار و ترشيد التسيير ، و من ثم فإن بنك التقنيات تنتظم ضمن نظام متكامل لإنتاج و تحليل و تخزين و استغلال المعلومات بما يساعد على الإدارة و التسيير و يمكن تحديد هذه المفاهيم فيما يلي :

### مفاهيم محاسبية ( \* )

- إمساك الدفاتر :

هو التسجيل المنتظم لعمليات المؤسسة بشكل يساعد على توضيح العلاقة المالية بين المؤسسة و الغير ، و الأثر المالي لهذه العمليات في مجموعتها على المركز المالي للمؤسسة نفسها . أي أن وظيفة ماسك الدفاتر تنحصر في التسجيل في الدفاتر المحاسبية ، فعمله تنفيذي بحث .

- المحاسب :

تختلف وظيفة المحاسب عن وظيفة ماسك الدفاتر ، في أن المحاسب هو الذي يقوم بوضع و تصميم التنظيم المحاسبي للمؤسسة ، و دراسة و تحليل القوائم المالية و حسابات النتائج " الدخل " و عرضها على إدارة المؤسسة بمستوياتها الإدارية المختلفة ، بحيث تساعد في مجالات التخطيط و

---

(\*) بكر محمد نور . فكري عبد الحميد: مبادئ المحاسبة في المشروعات الفردية ص 15 . 16 دار الشروق.

الرقابة و اتخاذ القرارات .

- المحاسبة :

يتكون علم المحاسبة من مجموعة من النظريات التي تبحث في تحليل و تسجيل و تبويب العمليات المالية للمؤسسة . ثم إبراز الأثر الجماعي لهذه العمليات على نتيجة الأعمال خلال فترة معينة . و إظهار المركز المالي لها في تاريخ إنشاء هذه الفترة . و عرض و تفسير ذلك في شكل قوائم مالية .

و يطلق عادة على المحاسبة " لغة الأعمال " فالمحاسبة تستخدم في الأعمال المالية لتصنيف العمليات التي تجريها جميع أنواع المؤسسات .

■ و قد عرف مجمع المحاسبة بأمريكا ( 1 ) المحاسبة بأنها فن تسجيل و تبويب و تلخيص العمل لجميع العمليات بالمؤسسة في وحدة قياس نقدية لترجمة الأحداث التي تمر بها المؤسسة لمعرفة النتائج التي وصل إليها .

- كما أنه يعتبر المحاسبة علم لأنه يشمل مجموعة من المبادئ العلمية كمبدأ التكلفة التاريخية . مبدأ تقابل الإيرادات بالتكاليف ، مبدأ استخلاص النتائج ، مبدأ الحيلة و الحذر ، هذه المبادئ تعمل على تحليل العمليات المحاسبية عند حدوثها . و تسجيلها في قوائم مالية وفق مبادئ معينة لكل نوع من المحاسبة ، ثم تجميع و تبويب و تلخيص و تنظيم هذه الحقائق في شكل قوائم مالية وفقا لمخطط عقلاسي يطلق عليه في المحاسبة العامة بالمخطط الوطني المحاسبي . و هو عبارة عن مخطط متناسق من الحسابات أعطيت وفقا لمفاهيم عقلانية بالنشاط ، و تخص كل الحسابات التي لها علاقة بالنشاط ، و في المحاسبة التحليلية بالتقنيات أو المفاهيم العامة لتقييم النشاط و المتمثلة في تكلفة الشراء و التمويل ، و تكلفة الإنتاج ، سعر التكلفة ، النتيجة التحليلية ، و مختلف الأساليب و هي كلها تعبر عن الذمة الحقيقية لنشاط المؤسسة سواء كان ذلك في المحاسبة العامة أو المحاسبة التحليلية .

إلا أنه يمكن نشرير إلى أن الذمة المالية في المحاسبة التحليلية الخاصة بالنشاط ، هي حقائق التكاليف و الإيرادات و النتيجة المستخلصة بالإضافة إلى عناصر الميزانية أي حسابات الميزانية التي تعبر عن الذمة المالية للنشاط .

(1) MEIGS ET JHONSON 5 ( accounting the basis for BUSINESS DECISIONS P.03 1967



و عسى هذا الأساس يمكن القول بأن المحاسبة تقنية و علم ، تقنية لأنها تقوم على أساس تقنيات مبنية و مهيكلتة على أساس نظام عملي و علم لأنه يبحث في المجهول المنطقي للحقائق الحسابية و المالية . وأخذ القرارات فيما يخص الإجراءات التي تحكم تلك المشكلة .

و على هذا الأساس يمكن تعريف المحاسبة : هي علم و تقنية تهتم بدراسة النشاط الاقتصادي للمؤسسات سواء كانت إنتاجية ، أو خدمية ، أو تجارية ، و ذلك عن طريق تبويب و تجميع و تنظيم ، و ترصيد جميع العمليات الاقتصادية الداخلية و الخارجية في دفاتر مالية ، تعرف بالدفاتر المحاسبية .

- بالنسبة للمحاسبة العامة يكون وفقا لنظام عقلائي من الحسابات ، ألا وهو المخطط الوطني المحاسبي .

- بالنسبة للمحاسبة التحليلية يكون وفقا لجداول تسمى : بمستويات التكاليف ، كتكلفة الشراء و تكلفة الإنتاج و تكلفة التوزيع و سعر التكلفة ، و ذلك وفقا لفنيات أي تقنيات معروفة في بعض الأساليب .

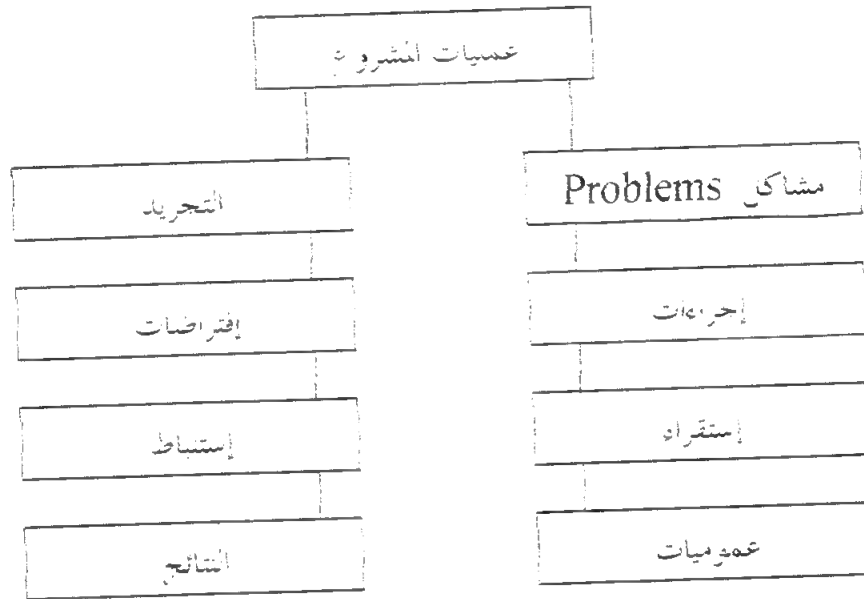
## المطلب الأول : نشأة وتطور المحاسبة .

نشأت المحاسبة بعد اختراع الأرقام و شعور الإنسان بحاجة و ضرورة الاحتفاظ بالعمليات التي يقوم بها خلال ممارسة مختلف النشاطات التجارية .

والمحاسبة لم تبدأ بتطوير العمليات إلا عند ظهور النقد كأساس للمبادلة في إستخداماته ، حيث كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد ، ولقد تطورت المحاسبة مع تطور الحياة الاقتصادية ، وخاصة مع التطور الصناعي وتوسيع العلاقات التجارية وظهور المشاريع الضخمة مما أدى إلى الاهتمام أكثر بها ، وخاصة في مراقبة العمليات الأساسية لنجاح المشروع . هذه العوامل ساهمت في تطوير المحاسبة وتكاملها وعموميتها في المؤسسات التجارية و الصناعية .

## المطلب الثاني : مفهوم المحاسبة .

- المحاسبة هي عبارة عن نظام لقياس البيانات و تجميعها ومعالجتها ، ثم عرضها بصورة ملخصة ، بحيث يستفيد منها عدة فئات ، سواء داخل المشروع أو خارجه ، وتعرف المحاسبة بأنها عملية التعرف على المعلومات الاقتصادية و قياسها ورفعها في تقارير إلى الجهات المعنية لتمكينها من إعطاء الأحكام و اتخاذ القرارات ( 1 )
  - المحاسبة هي علم الحسابات يمكن على أساسها تسجيل الحوادث التي تؤثر على مجموعة الأموال وإظهار تفاصيل هذه الحوادث والنتيجة التي تنتج عنها ( 2 )
- إن العمليات الخاصة بالمشروع من بينها العمليات المحاسبية ، فتحليلها يكون وفقا للشكل التالي :



( 1 ) محاسبة التكاليف . ص ( 10 ) . الدكتور فوزي غرايبة دار النهضة .

( 2 ) المحاسبة التجارية الحديثة . ص ( 6 ) . حمدي السقا ، فخري اللحام مطبعة الأمل . مطبعة الأمل

إن هذين التعريفان يوضحان وظيفة المحاسبة من باقي الوظائف التي تقوم بها المؤسسة حيث تظهر علاقتها بالغير ، من مؤسسات و أفراد . والغرض من الحسابات التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم النشاط ، حيث يمثل الهدف الأساسي في حساب النتيجة .

- " المحاسبة هي عملية تحديد و قياس و توصيل المعلومات الاقتصادية . يمكن استخدامها في عملية التقييم و اتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات " ( 3 )

■ نستخلص من هذه التعاريف أن الوظيفة الرئيسية للمحاسبة ، هي قياس نتائج النشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية ، و إعداد هذه النتائج في صورة مناسبة طبقاً للإحتياجات المختلفة للمستويات الإدارية في المشروع . و الجهات الخارجية المعنية بهذا النشاط و قد تعددت فروع المحاسبة باختلاف طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تؤديه الوحدات المحاسبية و نوع البيانات التي يراد تقديمها و طبيعة النتائج المطلوبة .

و هذا يكون وفقاً لنظام عقلائي من الحسابات .

كذلك نستخلص من هذه التعاريف أن المحاسبة تهتم بتوصيل المعلومات المالية و الاقتصادية التي تبين كافة النشاطات إلى المحاسب الذي يعمل على تقييم هذا النشاط الاقتصادي بتقنيات مختلفة تسمح له من تحديد النتيجة و أخذ القرارات الخاصة بالنشاط بالنسبة للمستقبل .

## المطلب الثالث : أهداف المحاسبة

نستطيع حصر أهم أهداف المحاسبة فيما يلي :

1- توفير المعلومات المالية و الاقتصادية لمختلف مشروعات الأعمال و نقصد بمشروعات الأعمال التي تهدف المحاسبة إلى توفير معلومات عنها بالوحدات الاقتصادية المختلفة ، و تمكن المعلومات المالية و الاقتصادية التي تقدمها من إظهار تفاصيل الحوادث التي تؤثر على مجموعة أموالها و بالتالي إمكانية معرفة النتيجة المتعلقة بنشاطات المشروع التي تسببها تفاصيل تلك الحوادث .

2- القيام بمختلف الوظائف المرتبطة بإدارة المشروع و تتمثل هذه الوظائف في الرقابة و التخطيط و المتابعة ، حيث تمكن المعلومات المالية و الاقتصادية التي توفرها المحاسبة عن

(3) مبادئ المحاسبة المالية ص 11 أحمد نور ، دار النشر و التوزيع

- طريق النظام المحاسبي للمشروع من اتخاذ القرارات فيما يخص المؤسسة .
- 3- تزويد الاطراف الخارجية بمختلف المعلومات المتعلقة بالنتائج الخاصة بنشاط المشروعات كالأرباح و الخسائر و معرفة مركزها المالي ، و كذلك استفادة الجهات المختلفة بالمعلومات التي قسمها كالدائنين و المدينين و المشروعات و إدارة الضرائب و المحللين الماليين إلخ ....
- 4- التحليل المالي بمختلف المعلومات الخاصة بالمحاسبة أي إمكانية تقييمها ماليا .
- 5- أداة من أدوات مراقبة التسيير .
- 6- أداة أو نظام معلومات و أداة من أدوات اتخاذ القرارات الآنية و المستقبلية .
- 7- التشخيص المالي لكل الوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسة . وبالتالي معرفة صافي المركز المالي للمؤسسة الذي يعتبر الموارد الحقيقية للمؤسسة .
- 8- بعض الحسابات تعتبر من المعالم الخاصة بتحديد الجاميع على مستوى المحاسبة الوطنية . مثل القيمة المضافة ، حيث مجموع القيم المضافة بالنسبة للمؤسسات ، تعبر عن الإنتاج الداخلي الخام بالنسبة للوطن .

## المطلب الرابع : علاقة المحاسبة بتقنيات أخرى

إن المحاسبة بما تتميز به من طريقة عملية تتمثل في تبويب و تلخيص و تجميع و ترصيد جميع العمليات الاقتصادية، التي تقوم بها المؤسسة في دفاتر محاسبية معنية و وفقا لمفاهيمها، وذلك و وفقا لنظام عقلائي من الحسابات، فهي تعتبر من بين الأعمدة الهامة في القيام بتقنيات أخرى من تقنيات مراقبة التسيير .

إذ نجد أن التحليل الحالي يعتبر من بين التقنيات التي تعتمد على المفاهيم الخاصة بالدفاتر المحاسبية العامة بالدرجة الأولى، إذ من بين قواعده هو يتم التحليل وفقا لمعطيات الميزانية و معطيات جداول النتائج الخاصة بالمحاسبة ، تعتبر البنية الأساسية لإعداد تسيير مالي داخل المؤسسة لأن تحليلات التحليل المالي تقوم على هيكله المفاهيم المالية لمختلف حسابات الأصول و الخصوم و حسابات التسيير و ذلك من ناحية الإيرادات أو النفقات، و هذا كون أن القاعدة الأساسية .

للتحليل المالي هي الميزانية المالية التي تعبر عن تجميع عناصر الاستثمارات و المخزونات و الحقوق على مستوى الأصول و عناصر الأموال الخاصة و الديون على مستوى الخصوم و ذلك في كتل خاصة بالتحليل المالي.

بينما نجد كذلك أن الخاسبة التحليلية التي تعتمد بالدرجة الأولى على معطيات الخاسبة العامة لتحديد نتائجها التحليلية في مختلف المراكز الخاصة بالأقسام فهي مفاهيم يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسة القرارات المستقبلية الخاصة بتحديد النتائج و معالجتها إذ نجد أن التكاليف المعتبرة في الخاسبة التحليلية هي تكاليف الخاسبة التحليلية .

كما نجد أن الخاسبة التحليلية هي العمود الفقري للتسيير الموازي إذ يصور هذا الأخير نشاط اقتصادي مستقبلي .

و لكن أساس تقييم هذا النشاط هي المفاهيم الخاسبة الخاصة بالخاسبة التحليلية المستمدة من الخاسبة العامة .

كذلك نجد أن المفاهيم الخاسبة في دراسة مشروع استثماري معين من ناحية المردودية على أساس التقييم الحالي تعتمد على المعطيات الخاسبة وفقا للمخطط الوطني الخاسبي ، حيث نجد أن النتيجة الإجمالية تحدد وفقا للفرق بين الإيرادات و نفقات الاستغلال المعبر عنها في م.و.م حيث نجد أن التدفق النقدي الصافي = النتيجة الصافية + الإهلاكات + المؤونات .

و بالتالي فمعالم التدفق النقدي الصافي هي كلها مفاهيم محاسبية ، و هي تحسب على أساس المفهوم الحالي على أساس أن الوحدة النقدية المستقبلية تختلف عن الوحدة الحالية ، و ذلك وفقا لمعامل خصم يسمى بمعامل التقييم الحالي أو معدل الخصم .

و على هذا الأساس فإن الخاسبة يكون لها استعمال حسن فيما يخص التقنيات السالفة الذكر إلا إذا احترمت القوانين الخاصة بتطبيق الحسابات على أساس المخطط الوطني الخاسبي ، لأنها كلها تخضع له في تحديد و تطبيق هذه القوانين ، و ذلك مما تتميز به من توجيهات قانونية مثل الحسابات التالية :

ح / 38 مشتريات ، ح / 72 إنتاج مخزن

ح / 682 مخصصات الإهلاك ، ح / 40 حسابات الخصوم المدينة

ح / 50 حسابات الأصول الدائنة و ح / 889 ضرائب على الأرباح .

- هذه من بين الحسابات القانونية التي يجب مراعاة توجيهاتها الإجبارية في التنفيذ لكي يكون العمل هو عمل قائم على أساس المخطط الوطني الخاسبي .

## المطلب الخامس : تحليل و علاج لعلومات في المؤسسة

إن اخذ انقرار ليس يخص تنسيق و معالجة لعمليات المحاسبة الموجودة في المؤسسة . تتمثل في الاستعمال الأمثل لعلومات الخاصة بكافة النشاط الاقتصادي مهما كانت طبيعتها . مادية ، أو بشرية . فتحليل المعطيات الخاصة بالنشاط و قد نطريقة المحاسبة المتبعة نستطيع فهم النشاط من ناحية تقييمية .

فحسب المحاسبة العامة فإن تحليل هذا النشاط يكون وفقاً لتقنياتها المتبعة في التسجيل على أساس مبدأ لقيود المزدوج . و إجراء الدورة المحاسبية لتقييم هذا النشاط من الناحية المالية و ذلك وفقاً لنظام غلاني من حسابات ألا و هو المخطط الوطني المحاسبي و يتم ذلك في إجراء المالحقات المحاسبية كاملة و ذلك من أجل فهم حسابات الميزانية و حسابات التسيير و حسابات النتائج و هذا كله وفقاً لعلومات الاقتصادية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة .

ففي المحاسبة التحليلية علاج المعلومة يكون وفقاً لدراسة مختلف التكاليف التي اعتمد عليها النشاط في المحاسبة العامة . و هي كل التكاليف حيث تنظم و تقسم حسب معطيات المفاهيم العامة للتكاليف أي تكاليف الشراء و التمويل ، تكاليف الإنتاج و تكاليف التوزيع و التسويق فبعدما تنظم تحسب تكلفة المواد الأولية المستهلكة أو المستعملة بطرق تقييم المواد و ذلك من أجل تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للوحدة في حالة وجود مخزون أول مدة . و بعد هذا نقوم بحساب المستوى الثاني و هو تكلفة الإنتاج ، التي تعبر عن المادة الأولية المستهلكة و يد عامله مباشرة و مصاريف الصنع الواجبة التحميل . و بعد ذلك تضاف تكاليف التوزيع لكي نحصل على سعر التكلفة ، الذي هو عبارة عن مجموع التكاليف الخاصة بالمنتج أو الخدمة حتى المرحلة النهائية من قبل البيع إذ تكون مع رقم الأصول الخاص بالمبيعات ، و بالتالي تحديد النتيجة الإجمالية و تعبر عنها بالنتيجة التحليلية . فالنتيجة التحليلية ، حسب كل طريقة تختلف من أسلوب إلى أسلوب ، و لكن تأثيرها بالاجبائي أو السبي تنحصر في التأثيرات التي تنتج من خلال كل طريقة ظل . التحميل العقلاني فتأثير تكلفة اطلالة أو ربح زيادة الفعالية هي من المؤثرات التي تؤثر على النتيجة.

## المبحث الثالث : المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة العامة كانت و مازالت تهدف إلى تحديد نتيجة الدورة بصفة إجمالية ، مهما تنوعت المنتجات و مجالات النشاط مما يجعلها غير قادرة لوحدها على مراقبة النشاط من ناحية التسيير .

أما المحاسبة التحليلية فتتميز بأنها تحلل النتائج الإجمالية الخاصة بالمنتجات إلى كل واحد على حدى حسب قطاعات النشاط و تحديد أثر كل قطاع نشاط على المردودية إيجابا أو سلبا ، فيمكن معرفة الأنشطة أو المنتجات التي تحقق المؤسسة عليها خسائر مثلا ، و ذلك عن طريق دراسة مراكز المسؤولية و بالتالي تحديد نفقات القسم الذي شارك في إعداد المنتج ، و بهذا تعتبر تقنية من تقنيات مراقبة التسيير ، لأن تحليلاتها وفقا لأساليبها المعروفة و هي أسلوب التكلفة الكلية، و أسلوب التحميل العقلاني، و أسلوب التكلفة المتغيرة ، و أسلوب التكاليف التقديرية، تجعل التحلل لتكاليف المؤسسة ، و هو الشيء الذي تركز عليه المحاسبة التحليلية ، كمبدأ أساسي لقيامها ، يقوم بمعرفة كل النقاط التي تؤثر على نتيجة المؤسسة ، بصورة سلبية أو إيجابية ، لأن تصنيفها للتكاليف وفقا لأساليب التصنيف تسمح للمحلل من الوقوف على تحليلات هامة ، فيما يخص أخذ قرارات فيما يخص النشاط الاقتصادي للمؤسسة ، وذلك وفقا لتحليل أساليب المحاسبة التحليلية .

لأن تحليلها للأساليب على أساس نشاط معين يسمح للمؤسسة من الوقوف على عدة نقاط ، فمثلا استعمالها لأسلوب التكاليف المتغيرة يسمح لها من معرفة النتيجة الصفرية وفقا لرقم الأعمال نقطة الصفر و بالتالي تخطيط تكاليفها ، بينما وفقا لأسلوب التكاليف التقديرية و ذلك بمقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية تسمح من دراسة و تحليل الانحرافات و بالتالي أخذ القرارات الخاصة بالنشاط .

## المطلب الأول : نشأة و تطور المحاسبة التحليلية

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب و تنظيم المعلومات المالية و الاقتصادية و القانونية المؤثرة على الذمة المالية لفرد أو المؤسسة ، ولقد اتخذت عدة أنظمة منذ القديم ( منذ عهد بابل ) ، إذ كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة ، و تطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر بالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي ( ليون باسيري ) و هو رياضي في كتابه **SUMMA DE ARITHMETICO** الذي نشر في تلك السنة في البندقية بإيطاليا ، و من أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة في إيطاليا بالذات الإزدهار الاقتصادي و التجاري الذي كان سائدا و تعدد المشروعات و تطور العلاقات التجارية الواسعة مما جعل تطوير الوسائل التي تسمح بمراقبة المشاريع و العمليات المالية و التجارية المرتبطة بها ضروريا . و كانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور و النمو الاقتصادي في أوروبا إلا أن ظهرت الصناعة في إنجلترا فانتقلت المحاسبة إلى هذا البلد و عرفت تطورا سريعا لتتلاءم مع احتياجات الشركات الجديدة ( ذات مسؤولية محدودة و غيرها ) و هكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة و أدى إنشاء و تطور الشركات التجارية و المالية و الصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية و محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية ( 1 ) .

و قد ازدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاط المؤسسات إذ تطورت هي الأخرى باستمرار و أصبحت ذات أهمية و كوسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها ( التجارية ، الصناعية ، الخدمية ... إلخ ) .

و تزداد هذه الأهمية في المؤسسات الصناعية خاصة و قد أصبحت ذات مفهوم و تطبيق واسع ( 1 ) تقنيات مراقبة التسيير ، محاسبة تحليلية . ناصر دادي عدون . ص 07 . 08 دار البعث قسنطينة ، الجزائر .



بعد الحرب العالمية الثانية ، لتشمل ما يسمى بحاسبة التسيير و أدخلت فيها أساليب جديدة للتحليل بعد أن كانت تستعمل أسلوب التكاليف و سعر التكلفة الحقيقي و التاريخي فقط .

## المطلب الثاني : تعريف المحاسبة التحليلية و أهدافها

تعريف المحاسبة التحليلية :

" إن المحاسبة التحليلية فرع من الفروع المحاسبية ، تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكاليف الصناعية و البيعية و الإدارية ، و هي أداة هادفة ، فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة ، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام ، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض إليها إدارة المشروع " ( 1 ) .

" تشمل المحاسبة التحليلية مجموعة من الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين ، و تكلفة النشاط المتعددة المتعلقة بالبضاعة ، أو بيع ، إلى جانب تخطيط و قياس كفاية التنفيذ ، و تختلف المحاسبة التحليلية عن المحاسبة العامة من أن الأولى تهتم بنواحي النشاط الطبيعي ، الحجم كوحدة الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة بينما تتولى الثانية إهتمامها بالقوائم المالية الختامية للمشروع كوحدة " ( 2 )

- المحاسبة التحليلية أداة لتحصيل معلومات التي تسمح لنا من تحقيق ثلاث أهداف رئيسية في المؤسسة و هي :

- التخطيط و مراقبة نشاط المؤسسة .
- أخذ القرارات المستقبلية الخاصة بالسياسات التخطيطية على المستوى البعيد .
- تحديد تغيرات المخزون و تحديد دخل المؤسسة . ( 3 )

نستنتج من هذه التعريفات أن المحاسبة التحليلية تنطلق من المعلومات التي تنتجها المحاسبة العامة التي تعتبر القاعدة الأساسية لها ، حيث تقوم بمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة

( 1 ) - أصول محاسبة التكاليف . أحمد نور . ص 25 ، دار النشر و التوزيع .

( 3 ) COMPTABILITE ANALYTIQUE de GESTION : horngren P2 E.HRW .

العامة ، بالإضافة إلى معطيات أخرى تتعلق بنشاط المحاسبة التحليلية ، و تهتم بتبويب البيانات و الجداول المالية بإثبات مصاريف التمويل و مصاريف الإنتاج و حساب سعر التكلفة ، و كذلك إثبات الإنتاج المباع أي سعر تكلفة الإنتاج المباع و المصاريف الخاصة بالإنتاج ، و تهتم المحاسبة التحليلية بالانحرافات و تحليلها و الأسباب المختلفة هذه الانحرافات و معالجتها و أخذ القرارات اللازمة لذلك . كما أن التحليلات الخاصة بالمحاسبة التحليلية هي القضاء على السهو في تسجيل العمليات و الضياع في المصروفات و اتخاذ التدابير التنظيمية المتعلقة بالنشاط ، كما تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية و تنظيم المؤسسة و مراقبة أنشطة المؤسسة سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة .

و تهتم المحاسبة التحليلية كذلك باحتساب تكلفة كل منتج على حدى و بيان النتائج المالية لتسويق المنتجات بشكل تفصيلي ، و مسك حسابات تفصيلية لحركة القيم المادية ، و تصنيف النفقات حسب طبيعتها و على أساس مؤشرات أساسية للتحليل حسب قطاعات النشاط و تقديم لإدارة الشركات ، كل الإحصائيات و المعلومات الدقيقة الخاصة بإنتاجها خاصة التي تعتمد عليها للقيام بالتقديرات وفقا لأسلوب التكاليف التقديرية ، الذي يعتبر العمود الفقري لتحديد السبلات على مستوى النشاط الخاص بالمؤسسة ، فهو إذن أداة تسييرية يتخذ على أساسها مسؤولو المؤسسة القرارات المستقبلية الخاصة بالنشاط .

كما أن المحاسبة التحليلية أداة تخطيطية و مراقبة للنشاط إذ يندرج معنى التخطيط في وضع السياسات الإنتاجية و البيعة على أساس عتبة المردودية ، و تحليل النفقات و مراقبة نشاطها نتيجة مقارنة التكاليف الفعلية مع النتائج التقديرية ، و تحليلها و ذلك على كل المستويات الخاصة بالتكلفة سواء كان ذلك على أساس النفقات الإنتاجية وهو ما يعرف بتحليل الانحرافات على مستوى النفقات المباشرة ، أو على أساس تكاليف الية و حساب النتيجة ، وهو ما يعرف بالتحليل الخاص بالانحرافات على مستوى التكاليف الغير المباشرة .

إن هذه التعاريف تعبر عن مفهوم المحاسبة التحليلية من الجانب النظري الذي يعبر عن القواعد الأساسية للمفهوم التطبيقي ، لأنه لا أساس لتطبيق دوة نظرية . فهي مفاهيم عامة تتطرق فيها إلى أهم الأعمال و الاهداف التي تركز عليها المحاسبة التحليلية . إذ نجد أن المحاسبة التحليلية تركز على التكاليف الخاصة بالنشاط الاقتصادي المدروس لذلك سميت بمحاسبة التكاليف ، و ك تقنية تستعمل في تحديد سبلات و إيجابيات النشاط وفقا لمجموعة من الإجراءات الخاصة خاصة بها في تحليل المعطيات ، لذلك لقيت بمحاسبة التسيير .

تستعمل في تحديد سليات ومجاريات النشاط وقد مجموعة من الإجراءات الخاصة خاصة بها في تحليل المطيات، لذلك لقت بمحاسبة التسيير.

### أهداف المحاسبة التحليلية:

ومن الأهداف التي تهو إليها المحاسبة التحليلية هي :

- 1- حساب التكاليف و سعر التكلفة بهدف المساعدة على :
  - تحديد قيمة المخزون باسعمال الجرد .
  - تحديد سعر بيع المنتوجات .
  - مراقبة عنصر التكاليف لتحقيق أقصى كفاية ممكنة .
- 2- تواسة المردودية :
  - تسمح هذه التواسة بمراقبة سياسة الإنتاج و الإستثمار و لتوزيع .
- 3- قليل الإنحرافات :

و ذلك بمقارنة النتائج ، أي التكاليف الفعلية بالتكليف التقديرية من أجل تجسيد الأهداف المخططة.

- 4- واقبة التسيير :

و ذلك عن طريق تقييم الأوضاع الخاصة بالنشاط عن طريق دراسة و تنفيذ الخطط المدروسة سواء كان ذلك متعقا بالجانب الخدمي أو الإنتاجي ، و تحليله وفقا لتقنيات خاصة بالتسيير .

- 5- قياس النتائج التحليلية:

بمعرفة التكاليف و سعر التكلفة . يستطيع قليل مردودية الأقسام في تحديد النتيجة ، و بالتالي معرفة و قياس النتائج و تحديد مسؤولية الأقسام .

- 6- وضع ميزانيات التقديرية :

و ذلك عن طريق دراسة مسبقة لنشاط المؤسسة .

- 7- تحديد تكلفة المنتوجات :

و ذلك عن طريق تحديد تكلفة الإنتاج باستعمال تقنيات المحاسبة التحليلية .

- 8- واقبة التكلفة و اتخاذ القرارات :

■ إن هذه الأهداف الخاصة بالحاسبة التحليلية هي أهم الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة ، نظرا كون أنها تدرس جانب النفقات و هي الأساس التي تقوم عليه المحاسبة التحليلية أساسا في مجملها ، و لكن هناك بعض الأهداف التي تبين لنا وظيفتها التحليلية و التسييرية . مثل وضع الميزانيات التقديرية الخاصة بالنشاط ، و التي تعتبر إحدى الأساسيات في تحديد نقاط القوة و الضعف بالنسبة للنشاط .

### المطلب الثالث : مكانة محاسبة التكاليف من المهام السابقة .

" تعتبر محاسبة التكاليف أداة ذات شقين ، فهي كجزء مكمل للمحاسبة المالية مهمتها إمداد المحاسب المالي بالبيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية ، المبيعات و المخزون السلعي و ذلك لأغراض إعداد الحسابات الختامية و كجزء من المحاسبة الإدارية مهمتها إمداد الإدارة بما يلزمها من البيانات التي تساعد في الإشراف و الرقابة على تنفيذ المهام و تخطيط السياسات و اتخاذ القرارات الإدارية و في هذا المجال لا يتوقف نطاق نشاطها على حصر التكلفة الصناعية بل يمتد إلى نواحي النشاط الأخرى من إدارية و بيعية . " ( 1 )

و محاسبة التكاليف إمتداد للمحاسبة المالية فهي فرع من فروعها تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و تبويب و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و الإدارية ، و البيعية و ذلك من أجل تحديد التكاليف على مستوى النشاط بحيث التكلفة الصناعية تشمل تكلفة المواد المستهلكة و مصاريف يد العاملة و المصاريف غير المباشرة الأخرى . التي يشترك فيها عدة منتجات أو أقسام و الواجبة التحميل وفقا لوحدات تكلفة وحدة العمل . هذه الثلاث عناصر هو ما يعرف بتكلفة الإنتاج التي تستعمل في تحديد مخزون آخر مدة و تقديره وفقا لهذه التكلفة و كذلك معرفة تكلفة الإنتاج المباع ، أما التكلفة الإدارية فهي تشمل نفقات الإدارة غير المباشرة على الإنتاج و التكاليف البيعية و مصاريف التوزيع و مصاريف نقل المبيعات .

---

( 1 ) التكاليف في الوحدات الصناعية " دكتور محمد أحمد خليل " . ص 22 ، دار الجامعات المصرية .

## \*العلاقة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية \*

- المحاسبة العامة تهتم بالعلاقات الاقتصادية القانونية بين المؤسسات و الغير. أي مع محيط المؤسسة مثل الزبائن و الموردون و المؤسسات و القطاع المالي ... إلخ. بينما المحاسبة التحليلية فهي تدرس جانب التكاليف بصفة دقيقة داخل المؤسسة .

- المحاسبة العامة تهتم بدراسة نتيجة المؤسسة بصفة إجمالية ، بينما المحاسبة التحليلية تهتم بتحديد النتيجة لمختلف النشاطات كل و احد على حدى داخل المؤسسة .

- المحاسبة العامة تعطي المركز المالي للمؤسسة على أساس عناصر الذمة المالية بينما المحاسبة التحليلية فتعمل على تقديم تقارير خاصة على كل عنصر شارك في الإنتاج ، و ذلك شهريا أو سنويا لإستخدامها في ميدان إتخاذ القرار .

- المحاسبة العامة تهتم بتسجيل البيانات في صورة إجمالية فلا نجد في سجلاتها أي تحليلات خاصة بعناصر التكاليف على أساس الأقسام الإنتاجية ، أما المحاسبة التحليلية فهي تقوم على أساس مبدأ تحليل البيانات وفقا لكل قسم من أقسام الإنتاج و لكل منتج .

- المحاسبة العامة معلوماتها إحدى معالم تحديد المجمعات الاقتصادية على مستوى الدولة ، أي على أساس المحاسبة الوطنية ، بينما معلومات المحاسبة التحليلية فهي مراقبة و تخطيط و تقييم و اتخاذ القرارات المستقبلية الخاصة بالنشاط التي تزاوله وفقا لتقنيات خاصة بها ، كعتبة المردودية و دراسة الانحرافات .

- المحاسبة العامة تعتمد في تحديد نتائجها على أساس جدول حسابات النتائج ، بينما المحاسبة التحليلية فإن النتيجة تحدد وفقا لجداول تنظيمية لمستويات التكلفة حتى الوصول إلى سعر التكلفة ، ثم يقارن برقم الأعمال لحساب النتيجة .

- المحاسبة العامة مصدرها قانوني لأنها تعتمد على المخطط الوطني المحاسبي بينما التحليلية فهي اختيارية.

- كلاهما يعتبران تقنية من تقنيات مراقبة التسيير أي التحكم فيه ، و ذلك عن طريق التحليل و المعالجة،

- المحاسبة التحليلية أداة من أدوات المراقبة الداخلية إذ تعتبر أساس أخذ القرارات المستقبلية بينما العامة هي داخلية و خارجية.

جدول رقم 1 : يوضح العلاقة بين المحاسبة العامة و التحليلية .

المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية	معايير المقارنة
إجبارية	اختيارية	من وجهة نظر القانون
إجبارية	تفصيلية	من وجهة نظر المؤسسة
الماضي	الحاضر و المستقبل	الآفاق
خارجية	داخلية	طبيعة التدفقات
خارجية	داخلية و خارجية	الوثائق الأساسية
بطبيعتها	حسب الغاية	ترتيب المصاريف
الإدارة + الغير	كل المسؤولين في المؤسسة	المستعملون
دقيقة	سريعة و ملائمة	الأنظمة

جدول رقم 1 : من مذكرة ، المحاسبة بين النظرية و التطبيق المشرف جمال موالى

## المطلب الرابع : شروط وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسة

إن المحاسبة التحليلية هي أداة من أدوات الإدارة المالية الحديثة ، إذ تعمل على تطبيق الأسس و المبادئ المحاسبية الخاصة بها مع تحليل النفقات المرتبطة بالمشروع و بالنشاط الذي تزاوله ، و ذلك من أجل التقييم الجيد للنشاط الفعلي مقارنة بالنشاط المخطط من طرف الإدارة. كما أنها تلعب دورا أيضا في فصل مراحل الإنتاج و بالتالي تقييم النفقات وفقا لفنيات المحاسبة التحليلية و تحديد تكاليف كل مرحلة من العملية الإنتاجية و هي ( تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع ، سعر التكلفة ...) و على هذا الأساس الشروط اللازمة لوضع نظام المحاسبة التحليلية يتمثل فيما يلي :

- 1- يجب أن تكون المحاسبة العامة مفصلة تتماشى مع المفاهيم العامة للمخطط الوطني المحاسبي ، لأن ترتيبها وفقا لـ : م.و.م يسمح من معرفة التكاليف الخاصة بالنشاط بصفة دقيقة .
- 2- لا بد أن تكون سياسة التخزين منظمة في المؤسسة محكومة على أساس الجرد الدائم للمخزونات ، بحيث يجب أن تكون الأدخال و الأخراج وفقا لبطاقات المخزون بحيث تحمل جميع المعلومات الخاصة بالمادة أو المنتج .
- 3- يجب أن تكون مفاتيح التوزيع مختارة على أساس عقلاني و واقعي ، و ذلك مما يسمح من تحديد تكلفة وحدة العمل على أساس عملي ، و رشيد الشيء الذي يسمح من توزيع النفقات الغير مباشرة بشكل جيد يتماشى مع طبيعة النشاط .
- 4- يجب أن يكون نظام الإنتاج مخطط في تسييره ، يجب أن يكون مقدرًا على أساس المعطيات التقديرية و السوقية.
- 5- وجود تخطيط عقلاني للمشاريع ، بحيث يجب أن تدرس بصفة مسبقة قبل الإنطلاق في النشاط ، و ذلك للتأكد من النتائج التي سوف تتحقق مستقبلا .
- 6- الشرط السادس و هو شرط نفسي بحيث على المؤسسة إعداد الأفراد لقبول نظام المحاسبة التحليلية ، و تنفيذه لما يتماشى مع الأهداف ، و هنا لا بد أن تلعب الإدارة العامة دورا كبيرا في تجنيد مختلف الأفراد ، لتحقيق هذا الهدف من بين ذلك : - التكوين ، تقسيم العمل ، الفرد المناسب في المكان المناسب ...إلخ .

7- يجب أن يكون نظام المحاسبة التحليلية قائم و هو يتمثل في الأقسام المتجانسة أي وجود الأقسام الرئيسية و الثانوية ، لأنه يعتبر من المفاهيم أو الركائز الأساسية لقيام ذلك لأن المحاسبة التحليلية بدون مراكز للمسؤولية و هي التي تمثل الأقسام ، فإنه لا وجود لها .

## المطلب الخامس : التنظيم الهيكلي للمؤسسة و علاقتها بالمحاسبة التحليلية

إن التنظيم الهيكلي للمؤسسة يسمح بنجاح توجيهات المؤسسة فيما يخص تنفيذ و تقييم النشاط ، حيث يعتبر تفويض السلطات أساس هذا التنظيم ، لأن رئيس مجلس الإدارة يفوض أمر الإنتاج إلى مدير الإنتاج الذي يقوم بدوره بتفويض السلطة إلى وحدات وظيفية أدنى تصل إلى المسؤول الخاص بالتموين و الإنتاج و التوزيع ، إذ يعتبر هذا العمل بمثابة عمل تنظيمي يطلق عليه تقسيم العمل وفقا للمسؤوليات المخولة لهم من طرف الإدارة .

إذ نجد أن سلسلة المسؤولية هي عبارة عن تقسيم جيد و عقلائي لتقييم النشاط الاقتصادي وفقا لمتطلبات المحاسبة التحليلية .

إن تخطيط الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتم بتقييم أهداف المؤسسة الرئيسية إلى أهداف فرعية و ذلك بتحديد الوظائف و العمليات ثم توزيعها على الإدارات و الأقسام ، و يعتبر هذا بمثابة توفير حلقات الاتصال التي تسمح لها من وضع الخطط و تنفيذها وفقا لمراكز المسؤولية .

عن التنظيم الهيكلي للمؤسسة يسمح وفقا لمراكز المسؤولية من تصور نظام عقلائي للمحاسبة التحليلية ، من خلال تقسيم وظائف مراكز المسؤولية إلى ثلاثة وظائف وظيفية التموين و التخزين ، وظيفة الإنتاج و التخزين ، و وظيفة التوزيع و التسويق .

إن هذه الوظائف تمثل العناصر الأساسية لتصور نظام عقلائي للمحاسبة التحليلية في المؤسسة .



## خلاصة الفصل الأول :

يهدف هذا الفصل إلى دراسة الهيكل العامة لنظام الحاسبة التحليلية وميادها ، على أساس أنها إحدى الركائز الأساسية التي يقوم عليها النظام المحاسبي. كونه أداة من أدوات معالجة وتحديد النتائج وتحليلها، وميدان تطبيقها، وهي المؤسسة، والتي تعبر عن منظمة، أساسها على المستوى الجزئي، معالجة قضايا الاستهلاك والانتاج والتبادل. على أساس أن الاستهلاك محدد الرئيسي الذي يولد له المنفعة هو الشخص المستهلك للمنتج الاقتصادي، في حدود الدخل الاقتصادي ، لذلك فالانتاج في المؤسسة لا بد أن يكون اقتصادي أكثر من حيث عقلانية تكاليفه، أي في حدود أقل تكلفة ممكن، والتبادل أساسه السوق ، حيث لا بد أن يكون مبني على أساس آلية إقتصاد السوق، وهي المنافسة في حدود نظرية التوازن بين العرض والطلب، لذلك نجد أن التحليل الجزئي للإنتاج على مستوى المؤسسة لا بد أن يكون في حدود الرشادة الاقتصادية. حيث نجد أن الحاسبة ومنها التحليلية هي أداة من أدوات الإدارة الحديثة في معالجة مشكل تحديد النتائج الإيجابية من أجل تحقيق المردودية المالية للمؤسسة، والتي تعتبر أساس معالم نظام إقتصاد السوق. كون الإدارة الحديثة في معالجة القضايا الداخلية والخارجية للمؤسسة ، تعتبر من أساسيات الحاسبة التحليلية التي تعتبر أداة اعلامية واسعة يقوم عليها نظام المعلومات في المؤسسة.

## الفصل الثاني : التكاليف وتصنيفها .

### المبحث الأول : التكاليف وسعر التكلفة .

إن مدلول التكاليف هو نفقة تدفع مقابل الحصول على مقابل . هذا المقابل يتمثل في إنتاج أو خدمة ، هذا المفهوم هو مفهوم إقتصادي .

بينما على مستوى التحليل المحاسبي نجد أن التكاليف هي معظم النفقات المدفوعة للإشراف على نشاط إقتصادي معين ، وهذا من حيث نظر المحاسبة العامة . بينما من وجهة نظر المحاسبة التحليلية فهي مصاريف كلية خاصة بإنتاج المنتج ، أو تلبية الخدمة . لأن هذه التكاليف هي خاصة بالإنتاج ذاته ، أو خاصة بمركز من المراكز التي تشارك في الإنتاج ، سواء كانت ثانوية أو رئيسية حيث إذا كانت هذه التكاليف ليست حتى المرحلة النهائية ، أي حتى مرحلة التوزيع ، فإنها تعتبر نفقات إنتاج كلية متعلقة بمنتج مادي أو مجموعة من المنتجات أو خدمة معينة مقدمة .

ولكن عند إضافة هذه التكاليف إلى مصاريف التوزيع ، فإننا نتحصل على سعر التكلفة ، الذي يعتبر من إحدى المفاهيم الأساسية الذي تركز عليه المحاسبة التحليلية ، إذ يحسب وفقا للمنتجات التي تنتجها المؤسسة ، ويقارن برقم الأعمال الخاص بالمنتجات من أجل تحديد النتيجة .

حيث نجد أن الهدف من استعمال المحاسبة التحليلية في الماضي كان هو حساب و تحليل النفقات ومراقبة تطورها ، بينما في الوقت الحالي أصبحت هذه المفاهيم الخاصة بالمحاسبة التحليلية أداة من أدوات التحكم في التسيير ، وذلك وفقا لتحديد النتائج وتحليلها وفقا لأساليبها ، معطية أثرا تحليليا في تسيير شؤون المؤسسة ، وأخذ تدابير وقرارات مستقبلية خاصة بها . و ذلك نتيجة تحليل المعطيات الخاصة بمستويات التكلفة، حيث نجد أن تكلفة الإنتاج مثلا، تستعمل لتقييم المخزونات و مراقبتها، و ذلك وفقا لبطاقات الجرد، كما أنه نجد أن المستويات الأخرى ، أداة من أدوات المراقبة المراقبة الداخلية للنشاط، و ذلك نتيجة مقارنة نتائج المؤسسة بنتائج المؤسسات الأخرى.

## المطلب الأول : مفهوم التكلفة .

يشير مصطلح التكلفة إلى النفقات المتعلقة بالإنتاج، و المتعلقة بالنشاط الإقتصادي التي تقابل مع إيراد الفترة التي يباع فيها هذا الإنتاج. ( 1 )

نستخلص من هذا التعريف أن التكاليف أو التكلفة ، هي مجموع المصاريف الخاصة بمنتج مادي أو خدمة معينة، والتي تصرفها المؤسسة خلال مرحلة معينة من مراحل الإنتاج ، وذلك قبل المرحلة النهائية أي قبل وصول المنتجات إلى البيع، أو أداء الخدمة.

و هذه التكاليف نجدها مرتبطة بالنشاط الطبيعي للمؤسسة، و متعلقة بفترة زمنية محددة كتكلفة الإنتاج التي تعتبر أداة من أدوات تقييم المخزونات ، لأن دخول المنتجات إلى المخزن يقيم على أساس تكلفة الإنتاج ، و هذا ما جاء به المخطط الوطني الخاسبي الذي يفرض على المؤسسة اعتماد الجرد الدائم و حساب تكلفة الإنتاج للمنتجات لأن دخول و خروج المنتجات من المخزن <sup>يسجل</sup> على أساس تكلفة الإنتاج ، و هذا ما جاء به المخطط الوطني الخاسبي الذي يفرض على المؤسسة اعتماد الجرد الدائم ، و حساب تكلفة الإنتاج للمنتجات ، لأن دخول و خروج المنتجات من المخزن على أساس تكلفة الإنتاج ، هو بمثابة مراقبة و تقييم سياسة التخزين على أساس ح.72/ إنتاج مخزن .

## المطلب الثاني : مفهوم سعر التكلفة

إن سعر تكلفة إنتاج ما أو خدمة ما أو مجموع أنشطة أو مجموعة خدمات هو كل ما كلفه هذا الإنتاج ، أو هذه الخدمة ، أو مجموعة الأنشطة الاقتصادية ، أو مجموعة الخدمات ، في المرحلة النهائية التي توجد فيها بما فيها مرحلة البيع . ( 2 )

نستخلص من هذا التعريف أن سعر التكلفة الخاصة بالمنتج أو ( الخدمة ) ، هو عبارة عن مجموع المصاريف حتى المرحلة النهائية من عمل البيع.

1 ) محاسبة التكاليف ص 20 فوزي غرايبي . مكتبة النهضة

2) Comptabilité analytique d'exploitation : Claude perochon

و هو يحدد على النحو التالي:

حسب إختلاف المؤسسة أي حسب طبيعتها تجارية ، إنتاجية ، خدمية .

1: سعر التكلفة في مؤسسة تجارية:

سعر التكلفة = ثمن الشراء + نفقات الشراء مهما كانت طبيعتها + نفقات التوزيع و الإدارة  
حيث تتمثل هذه النفقات الخاصة بالشراء في مصاريف النقل و مصاريف التأمينات ، و المصاريف  
الجمركية .

2: سعر التكلفة في مؤسسة إنتاجية :

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع + مصاريف الإدارة  
إلا أن ما يجب قوله هو أن مصاريف الإدارة ممكن أن تدمج ضمن تكلفة الإنتاج ، حسب طبيعة  
المؤسسة .

حيث أن تكلفة الإنتاج تحدد كما يلي:

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية المستهلكة + يد عاملة مباشرة + مصاريف الصنع غير مباشرة  
3: سعر التكلفة في مؤسسة خدمية :

سعر التكلفة = مصاريف الخدمة المقدمة.

إن سعر التكلفة هو بمثابة التكلفة النهائية للمنتوج ، التي على أساسها يقيم النتائج الخاصة  
بالنشاط الإقتصادي من الناحية المالية ، و ذلك بمقارنة المبيعات بهذا السعر .

## المطلب الثالث: المخزونات ، التكاليف حسب م.و.م

إن المخزونات حسب المخطط الوطني المحاسبي تتمثل في مواد أولية ، و مواد نصف مصنعة ، و  
منتجات تامة الصنع ، و منتجات قيد التنفيذ، ف: ح: 31 مواد أولية المتمثلة في المخزونات  
الخاصة بالمواد الأولية التي تستهلك في العملية الإنتاجية فهو يقيم وفقا للتكلفة الإجمالية أي تكلفة  
الحيازة عليها ، أي ثمن المواد الأولية بما فيها مختلف المصاريف الخاصة بالشراء و المتمثلة في نفقات  
النقل، نفقات التأمينات ، نفقات جمركية ، نفقات التخزين ، TVA و هو يقوم بها عند دخولها إلى  
المخزن أو خروجها بهدف إستهلاكها في العملية الإنتاجية بحيث هناك بطاقة تخزين لكل صنف من  
الأصناف تحمل النوع ، الكمية ، المصاريف ، المبلغ ، الإستهلاك .

ح: 33 و 34 منتجات نصف مصنعة و منتجات قيد التنفيذ أي قيد الإنجاز فهي تقيم على أساس تكلفة إنتاجها ، فخرجها من المخزون باتجاه ورشات التصنيع يكون على أساس تكلفة الإنتاج ، أي حسب المرحلة النهائية من إنتاجها قبل عملية التوزيع .

ح: 35 منتجات تامة الصنع أي هي عبارة عن المنتجات التي تم إنتاجها بصفة نهائية و هي معدة لعملية البيع ، فهي تقيم على أساس تكلفة الإنتاج كذلك في حالة دخولها إلى المخزون فهي تقيم على أساس تكلفة الإنتاج .

و لكن في حالة البيع يدمج إليها مصاريف التوزيع و بالتالي نتحصل على سعر تكلفتها .  
فهذه المفاهيم ذكرت في المخطط الوطني المحاسبي إلا أن إستعمالها في المحاسبة التحليلية أمر ضروري، و هذا مما تكسوه من ضرورة في أخذ التكاليف التخزينية الكلية لها .

### المطلب الرابع: تحديد عناصر التكلفة النهائية و كيفية حسابها

في المحاسبة التحليلية عناصر التكاليف تتمثل : فيما يلي

1- تكلفة المواد الأولية المستهلكة : هي المواد الأولية الداخلة في عملية الإنتاج كعامل أساسي لتحديد الإنتاج و هي عبارة عن كمية من المشتريات في حالة عدم وجود مخزون أول مدة و آخر مدة .

بينما إذا وجد مخزون أول مدة و آخر مدة فإن المواد الأولية المستهلكة تحدد كما يلي:  
المواد الأولية المستهلكة = المشتريات + مخزون أول مدة - مخزون آخر مدة  
و ذلك على أساس الوحدات ، بينما التكلفة الخاصة بالوحدة فهي تقيم على أساس الوحدة .  
فهي تقيم على أساس تقييم المخزونات بالنسبة للمواد الأولية المستهلكة ، و هي تقيم وفقا  
لأسلوب التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة ، و هي تقيم كما يلي:

- في حالة وجود مخزون أول مدة ( 1 )

$$* \text{ت الوسطية المرجحة للوحدة} = \frac{\text{تكلفة المشتريات} + \text{تكلفة مخزون أول مدة}}{\text{عدد الوحدات المشتراة} + \text{عدد الوحدات المخزونة}}$$

- في حالة عدم وجود مخزون أول مدة

$$* \text{ت الوسطية المرجحة للوحدة} = \frac{\text{التكلفة الإجمالية لمشتريات المدة}}{\text{العدد الإجمالي لوحدات الإدخالات}}$$

و هي تحديد السعر الوسطي بالإستناد إلى مجموع إدخلات المدة .

—طريقة أخرى و هي طريقة FIFO الداخل أولا يخرج أولا.

— // // // // :LIFO الداخل أخيرا يخرج أولا.

2—اليد العاملة المباشرة : و هي تمثل عدد الساعات اللازمة للإنتاج ، و هي تعطى على أساس الوحدة المنتجة .

3—مصاريف الصنع و هي المصاريف الغير مباشرة يجب تحميلها كل من هذه العناصر المتمثلة في ( 1 ) ، ( 2 ) ، ( 3 ) على ما تعرف بالتكلفة الإنتاج و مع إضافة تكاليف الإدارة و تكلفة التوزيع نحصل على سعر التكلفة .

### المطلب الخامس : التكاليف و الرقابة

تستوجب الرقابة الخاصة بالتكاليف عند تعدد المستويات الإدارية و الإنتاجية و التوزيعية و التسويقية ، وذلك في المؤسسات التي لها صلة واسعة بالإنتاج ، حيث الفرد الواحد لا يمكن أن تكون له القدرة على مراقبة كل التكاليف التي تتضمن مراجعة الأعمال الخاصة بالنشاط الاقتصادي . و موافقتها بالخطط الموضوعية و تطابقها مع معايير الأداء المحددة أو المعروفة نظريا حيث أن الهدف الرقابة تسمح للمؤسسة من التأكد من صحة الحسابات و مراجعة نوعية التكلفة و التأكد من العمل التنظيمي التطبيقي للخطة الإنتاجية ، عن طريق توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط و تقييم الإنحرافات ، عن طريق مقارنة النتائج الفعلية و النتائج التقديرية و محاولة تصحيحها . هذا كله يتمثل في أعمال رقابة التكلفة بغية تحديد نتائج إيجابية ، للمؤسسة نتيجة محاولة تدنيها وفقا لشروط عقلانية . و هذا لا يتأتى إلا إذا تضافرت الجهود على مستوى المؤسسة الواسعة . و ذلك يكون وفقا لأعمال داخلية يقوم بها المحاسب المالي و أعمال خارجية تقوم بها : 1 ) دائرة الضرائب نتيجة لتحديد الضريبة على الأرباح .

2 ) المؤسسات الأخرى و ذلك نتيجة مقارنة تكاليف و إيرادات نشاطها بنشاط

المؤسسة

3 ) الخبير المحاسبي عند دراسة الميزانية الختامية و ملحقها في نهاية السنة .

إن هذه المراقبة الخاصة بالتكاليف ، تجعل المؤسسة تأخذ تدابير و قرارات واسعة فيما يخص نشاطها ، كتنديتها نفقاتها أو إستبدال المنتج أو إدخال منتج جديد للمؤسسة في حدود الإمكانيات المدروسة . و ذلك وفقا للإيرادات الخاصة بها .

و مما سبق يمكن تعريف الرقابة بأنها مجموعة من الأنشطة التي تزاورها المستويات الإدارية المختلفة «  
في مراقبة ذلك ، في مشروع معين .

## المبحث الثاني: تصنيف التكاليف

### المطلب الأول : تصنيف التكاليف حسب قابلية التخصيص:

يمكن تبويب عناصر التكاليف إلى مجموعات متجانسة ، و على أساس وحدة قياس معينة ، و تخصص عادة إلى أعباء مباشرة و أعباء غير مباشرة ، إن التفرقة بين الأعباء ضروري باعتبار بعض الأعباء تخص نشاط معين ، و أخرى تكون مشتركة بين النشاطات من هنا يمكن إرجاع تكلفة أي منتج صناعي إلى ثلاثة عناصر أساسية.

أ-المواد الأولية المستهلكة في الإنتاج

ب-اليد العاملة المباشرة

ج-المصاريف الخاصة بالإنتاج منها المتعلقة بالإنتاج مباشرة

و مصاريف أخرى المحددة لسعر التكلفة .

أولاً: النفقات المباشرة: هي الأعباء التي تتعلق بتكلفة أو بسعر تكلفة معينة ، و بالتالي فهي محسوبة ضمن هذه التكلفة ، أو سعر التكلفة ، دون طرح أي مشكل في الحساب ، و تشمل هذه الأعباء العناصر الثلاثة المذكورة آنفا .

أ-المواد المستعملة في الإنتاج : و هي توزع من حيث أنواعها إلى مواد ، تتعلق بالعنصر المادي الذي يدخل في تكوين السلعة ، أو يساعد على تشكيلها و تتخذ المواد شكل المادة الأولية التي تستخرج من باطن الأرض ، كالمعادن المختلفة أو من الإنتاج الزراعي كالقطن ، و الكتان ، أو من الإنتاج الحيواني كالصوف و الألبان و الجلود إلخ....

أو قد تكون المواد المستخدمة في تكوين السلعة من المواد نصف مصنعة كالأخشاب ، و المواد الكيميائية ، التي تدخل في عملية الإنتاج من أجل إستعمالها كعنصر أساسي في إنتاج المنتج و ذلك عن طريق تسجيل عملية دخول و خروج هذه المواد بشكل يسمح بتحديد الجزء الذي يدخل في حساب التكاليف و سعر التكلفة .

ب-الأجور (اليد العاملة) المباشرة : و عادة ما تحدد كساعات عمل مباشرة ، على الإنتاج و هي أجور تقيم على أساس تكلفة الساعة الواحدة .

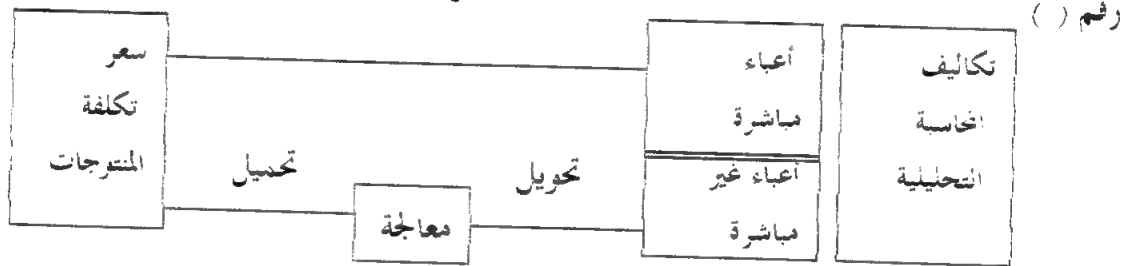
ج-المصاريف الأخرى المباشرة على الإنتاج : هي التكلفة التي تتعلق بعملية الإنتاج الفعلي ، من أمثلة ذلك تكلفة الأبحاث العلمية ، الرسوم الهندسية ، اللازمة لعملية الصنع في بعض الإنتاج.

ثانيا: الأعباء غير المباشرة : هي تلك التي تنفق على النشاط الإنتاجي كله أي على نشاط المؤسسة ، كلها و ليس لها وحدات إنتاج معينة بصفة خاصة و تدخل عند حساب سعر التكلفة ، بعد إعدادها . وحسابها ، وتصنيفها ، فهي توزع على جميع الوحدات المنتجة والمباعة فقط وفق عملية التحميل ، التي تجري لمثل هذه الأعباء و تنحصر عناصر الأعباء الغير مباشرة فيما يلي:

أ-تكلفة المواد غير المباشرة : و هي تكلفة المواد التي لا تدخل أصلا في المواد المباشرة و لكنها لازمة لإتمام العملية الإنتاجية مثل الوقود أو المواد الخاصة بالتشحيم إلخ.....

ب-الأجور غير المباشرة : و هي تكلفة العمل الذي لا يبذل على الوحدات الإنتاجية المعنية بصفة خاصة ، بل يقوم به العمال المساعدون و العموميون مثل أجور عمال النظافة ، أجور الحرس و أعوان الأمن الداخلي.

ج-التكلفة الصناعية الغير المباشرة : و هي المصاريف التي تنفق على النشاط الإنتاجي كله دون إهتمامها لوحدات إنتاجية معينة ، مثل مصاريف الإضاءة ، و الماء ، و الإيجار ، و الخاصة بالآلات وما شابه ذلك . و يمكن إيجاز العناصر الأساسية لحساب التكاليف : سعر التكلفة بالمخطط التالي



إن الإشكالية الأساسية التي تطرحها معالجة الأعباء الغير المباشرة تتمثل في النقاط التالية .

-تحديد ما إذا كان العبء المشترك خاص بالأقسام و المنتجات

-حصر و ترتيب مراكز التحليل .

-إختيار مراكز التحليل و تحديد وحدات القياس الخاصة بمراكز التحليل .

-تنظيم التحليل النهائي .

و بصفة عامة نجد أن المشكل الرئيسي هو اختيار طبيعة وحدة العمل بشكل عقلائي و واقعي و

ذلك من أجل تحديد تكلفة و حد العمل بصفة عقلائية تتم على أساسها توزيع التكاليف الغير

مباشر بشكل عادل و عقلائي.

<sup>1)</sup> ABDELLAH BOUGHABA : COMPTABILITE ANALYTIQUE TOME 1 OPL



## المطلب الثاني: تصنيف التكاليف حسب الوظيفة أو المرحلة .

أولاً: في مؤسسة تجارية : هي تلك المؤسسات التي تقوم بعملية شراء البضائع لا لغرض الإنتاج ، وإنما لغرض البيع ، حيث تحدد تكلفة الشراء على أساس ما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + نفقات الشراء المختلفة

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع

ثانياً : مؤسسة صناعية : و هي تلك المؤسسات التي تقوم بعملية شراء المواد من أجل إعادة إدخالها في العملية الإنتاجية لإنشاء المنتج حيث تحدد سعر تكلفتها كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + نفقات الشراء المختلفة

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء الخاصة بالمواد + اليد العاملة + مصاريف التوزيع .

## المطلب الثالث: تصنيف التكاليف حسب المراكز:

"يمكن تقسيم المصنع إلى أقسام إنتاج و أقسام خدمات ، فأقسام الإنتاج تجري فيها عمليات تصنيع المنتج سواء كانت يدوية أو آلية ، و بذلك يمكن تحميل تكاليف هذه الأقسام إلى السلعة المنتجة فيها ، مثل قسم الآلات .

في كثير من الأحيان تجزأ أقسام الإنتاج إلى مراكز تكلفة لكون كل منها مسؤولاً عن جزء من العملية الإنتاجية ، نجد بعضها أساسية في عملية الإنتاج ، و بعضها الآخر يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى و في بعض الأحيان تقدم هذه الأقسام خدماتها إلى أقسام خدمات أخرى بالإضافة إلى أقسام الإنتاج " (1)

## المطلب الرابع: تصنيف التكاليف حسب معايير الزمن :

إن النظر إلى التكلفة من حيث الزمن يمكن تحديدتها إلى :

أولاً : التكلفة الفعلية : تحدد و تجمع وفقاً لوقت إنفاقها و هي التكاليف التي تقوم المؤسسة بإنفاقها فعلاً في العملية الإنتاجية و التجارية ، وذلك بغية الوصول إلى السلعة النهائية ، و إيصاها إلى المستهلك النهائي و تدعى أيضاً بالتكاليف الحقيقية ، و هذه التكاليف تحدد و تجمع وقت إنفاقها بصورة عقلانية .

(1) فوزي غرايبي محاسبة التكاليف ص 24 . مكتبة النهضة.

ثانيا : التكاليف التقديرية : "هي مجموعة التكاليف التي تقوم المؤسسة بتحديد مسبقا و ذلك من أجل إنفاقها في مختلف مراكز الإنتاج ، و مراحلها و يجب أن تعتمد هذه التقديرات على أساس علمية و هي معايير الكميات و الأسعار". (2)

### المطلب الخامس: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

و نجد في هذا التصنيف ما يلي:

أولا : التكاليف المتغيرة : و هي تلك التكاليف التي لها علاقة مباشرة بالإنتاج و التوزيع، و هي تتغير بتغير حجم الإنتاج مثل المواد الأولية ، اليد العاملة .

ثانيا : التكاليف الثابتة: نقصد بها الأعباء التي لا تتغير بتغير حجم النشاط ، و بعبارة أخرى هي الأعباء التي تتميز بخاصية الإستقرار و الإستمرار، حتى لو تغيرت الكمية المنتجة ضمن حدود الطاقة المتاحة و تنقسم بدورها إلى :

أ-أعباء ثابتة مباشرة : هي تتعلق بالهيكل ال،تاجي مثل الأقساط الخاصة بالإهلاك ، رواتب المدراء و الخاصة بإنتاج معين .

ب-أعباء ثابتة هيكلية : و هي أعباء مشتركة نظرا لتعلقها بالهيكل الإداري مثل التأمين على المصنع ، الضرائب على العقارات .

ج-أعباء شبه متغيرة : هذه التكاليف تتميز بازدياد وازدياد الإنتاج (الثابت ، و المتغير) أي أنها أساسا متغيرة و لكنها قابلة للإستقرار مع زيادة حجم الإنتاج ، مثل العلاوات ، التحفيزات المكافآت ، و التي تتغير بحجم الإنتاج .

و من هنا نستنتج أن الذي تتغير بتغير مستوى الإنتاج فهي متغيرة .

أما الذي لا تتغير مع تغير مستوى الإنتاج فهي ثابتة.

إن التصنيفات السابقة للتكاليف تستدعي الملاحظات التالية :

-إن تصنيف التكاليف حسب المدلول الإقتصادي يسمح للمؤسسة من وضع نظام إعلامي خاص بتكاليفها ، أي معرفة التكاليف التي تدخل في الإنتاج بأقل تكلفة مكن و ذلك من ناحية التدبيرة في التكلفة ، في دخولها في تكلفة الإنتاج أو سعر التكلفة ، و بالتالي نستطيع معرفة العناصر المكونة للتكاليف المحسوبة بصفة عقلانية .

-تقسيم النفقات عبر المراكز ، أي أقسام رئيسية و أقسام ثانوية ، يسمح للمؤسسة من معرفة النفقات التي يشترك في تحديدها عدة أقسام ، و بالتالي محاولة تحميلها على أقسام رئيسية و المنتجات بصفة رشيدة .

-تصنيف النفقات حسب علاقتها بالنشاط يسمح بالتمييز بين النفقات المتغيرة و الخاصة بالنشاط و النفقات الثابتة ، مما يسمح من تطبيق أسلوب التكلفة المتغيرة بدقة ، الشيء الذي يجعل المؤسسة تقف على عتبة المردودية ، بصفة عقلانية وواقعية ، كذلك تطبيق جيد لأسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .

-تصنيف النفقات حسب الزمن يسمح للمؤسسة من معرفة النفقات الفعلية الدقيقة . و تقديرات بالعناصر الخاصة التي تدخل في عملية الإنتاج ، فإذا كانت التقديرات جيدة هذا يعني أن المؤسسة قد استطاعت من الوقوف على السير الجيد للنشاط.

-تصنيف التكاليف حسب المراكز إلى رئيسية و ثانوية، يجعل تحديد تكلفة الإنتاج أمرا سهلا مع الذكر أنه هناك في بعض المرات تبادل الخدمات التي يمكن أن يكون في الأقسام الثانوية ، يجب تحديد أولا هذا التبادل الخدمي عن طريق المعادلات الخطية ، لكي يتحدد نصيب هذا التبادل و بعدها يجري التحميل .

## المبحث الثالث: التكاليف و مدلولها في الفكر الإقتصادي

### المحاسبي و الإداري:

"التكاليف في معناها العادي تمثل القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة ، إلا أن معناها العلمي في مجال الدراسات التجارية لا يفيد معنى محددا ، إلا إذا أضفنا لها الصفة الدالة ، عما نقصده من أغراض القياس و الحساب ، فالتكاليف أداة من أدوات القياس و إن اختلفت طرق حسابها باختلاف الغرض من القياس نفسه .

ففي مجال الدراسات الإقتصادية نقرأ عن التكلفة الكلية و المتوسطة و الحدية ، و تتخذ هذه المقاييس دراسة مسلك التكاليف بالنسبة للتغيرات في أحجام الإنتاج.

في مجال الدراسات المحاسبية نقرأ عن التكلفة الصناعية ، و التكلفة البيعية ، و التكلفة الإدارية ، و الهدف من هذا القياس هو تحديد النشاط الوظيفي داخل المشروع .

و في مجال الدراسات الإدارية نقرأ عن التكلفة التفاضلية ، و التكلفة المباشرة ، التي تتحدد كمقياس لدراسة و تقييم السياسات البديلة التي تقيم بها الإدارة العليا في مجال إتخاذها لقراراتها الإدارية . (1)

و على هذا الأساس فإن العناصر المكونة للتكاليف و سعر التكلفة في مجال النشاط الإنتاجي هي :  
-تكلفة المواد الأولية المستهلكة -يد عاملة مباشرة -مصاريف الصنع -مصاريف التوزيع .

### المطلب الأول: التكاليف من وجهة نظر الإقتصاد:

إن التكاليف من وجهة نظر الإقتصاد تمثل تكاليف الدراسات الإقتصادية التي يقوم بها المنظم و المخطط بغية الإشراف على نشاط إقتصادي ما ، بالإضافة إلى مختلف النفقات الخاصة بالإنتاج و الإدارة.

حيث نجد هذه الدراسات التي يقوم بها المخطط و المنظم تتمثل في تصميم الطريقة النظرية العقلانية محدداً بذلك الطريقة التقييمية للتكاليف بصفة رشيدة ، و هذا كمقياس لدراسة مشاكل الإنتاج في المشروعات و كيفية تحديد الحجم المثالي للنفقات ، وفقاً لتدنيها وفقاً للطريقة المخططة و المرسومة من طرف المؤسسة .

### المطلب الثاني : التكاليف من وجهة النظر المحاسبية :

إن التكاليف من وجهة نظر المحاسبي تتمثل في تكاليف الدراسات المحاسبية التي تخص تقييم نشاط إقتصادي و المتمثلة في مجموع النفقات الخاصة بالإنتاج ، التي تم تقييمه و ذلك بخصر و تسجيل و تبويب ، و ترصيد ، و تجميع البيانات الخاصة بالتكاليف لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج و تسعيره من أجل تحديد الربح الخاص بالنشاط ، و من جهة أخرى تقويم المخزونات الداخلة إلى المخزن و الرقابة على كفاية التشغيل ، أي تقييم العنصر البشري الذي ساهم في عملية الإنتاج ، مع محاولة ضبطه عقلياً مع محاولة تدنية نفقاته إلى أقصى درجة ممكن.

و بصفة عامة نجد أن التكاليف من وجهة النظر المحاسبية، هي مجموع تكاليف الخاصة بالعمل الإنتاجي المقيم أساساً عن طريق الكم بصفة نقدية، و هذا ما تقوم به المحاسبة في تحديد النشاط الاقتصادي من الناحية الكمية و هذا بصفة فعلية أو تقديرية حسب الدراسة الخاصة بالنشاط.

---

1) التكاليف في الوحدات الصناعية ص 11 : الدكتور محمد أحمد خليل . دار الجامعات المصرية

### المطلب الثالث: التكاليف من وجهة نظر الإدارة

إهتمت الدراسات الإدارية بالتكاليف بوصفها أداة إدارية حيث سمحت لها من القيام بأعمال تقييمية وفقا للبيانات الخاصة بالتكاليف الخاصة بالمشروع ، فأبتكرت فكرة الميزانيات التقديرية و إختيار المشاريع ، وذلك وفقا لمبدأ تحليل تكاليف النشاط إلى جانب إهتمامها بأشكال معينة تستغلها في التخطيط و المراقبة الخاصة بالتسيير و في إتخاذ القرارات .

و عموما نجد أن التكاليف من وجهة نظر الإدارة هي مختلف التكاليف الإدارية التي لها صورة مباشرة بالنشاط أي التكاليف الإدارية التي لها علاقة بالإشراف على النشاط .

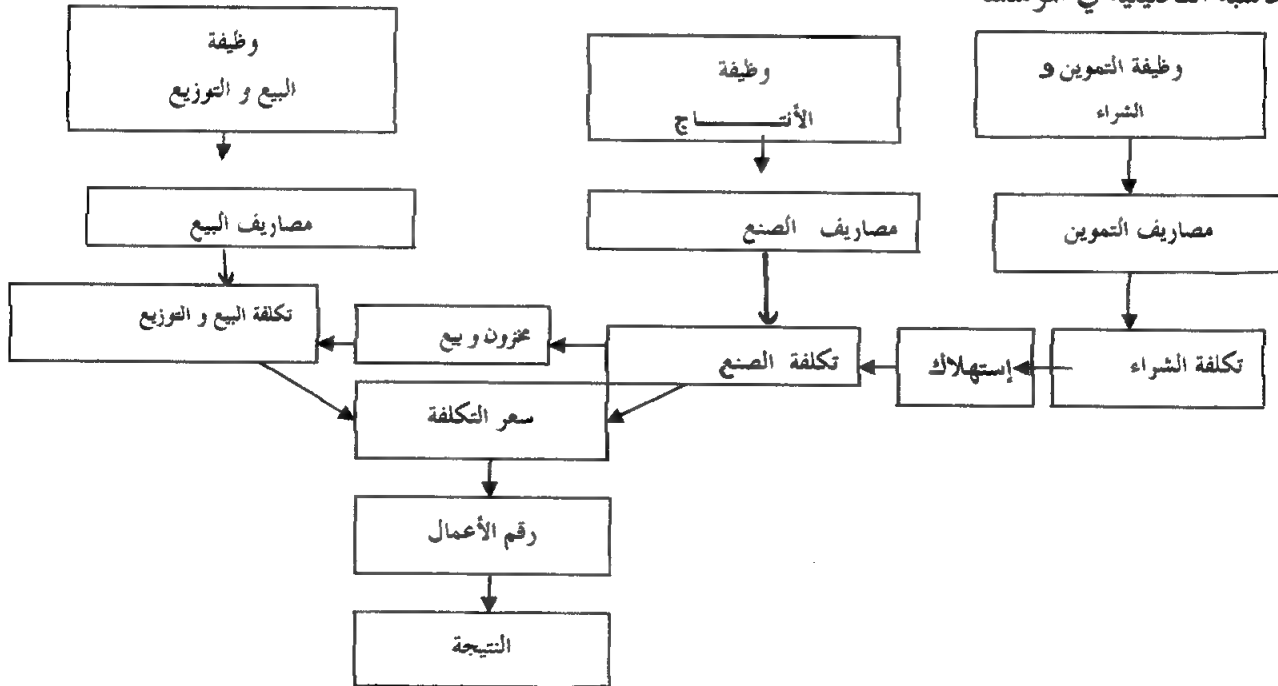
و يمكن تلخيص هذا فيما يلي وفقا للتعريف التالي:

"إن الصورة الجديدة لحاسبة التكاليف شملت جميع النواحي السابقة و إستفادت منها تقديم نظام فعال يمكن الإستفادة به و الإستعانة به في شتى المشاكل التي يتعرض لها المشروع (2).

#### تركيب التكاليف الخاصة

الشكل رقم (3):

بحاسبة التحليلية في المؤسسة



## المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في المحاسبة التحليلية :

باعتبار المحاسبة التحليلية إحدى أنظمة التسيير الحديث فإنها لها عدة عوامل تؤثر و تحدد مدى تعقيد المحاسبة التحليلية و حجم البيانات الناتجة عنه .

1-حجم المنشأة: إن حجم المعلومات الخاصة بالتكاليف التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ قراراتها تختلف باختلاف حجم كل منشأة كما أن مراحل تجهيز و إعداد و تحليل البيانات الخاصة بالتكاليف تكون أكثر تعقيدا في المنشأة الكبيرة الحجم عنها في المنشأة الصغيرة الحجم ، و عليه فإنه يمكن القول بأن حجم بيانات التكاليف و درجة تعقيد نظام التكاليف تزداد كلما زاد حجم المنشأة .

2-نظام و طريقة الإنتاج : يعتمد محاسب التكاليف في تحديد تكاليف الإنتاج على أساس طريقة الإنتاج فإذا كان الإنتاج يتسم بالإستمرارية فيطبق نظام إستمرارية المراحل الإنتاجية أما إذا كان يتسم بالتقطع في الإنتاج فيلزم بتطبيق نظام الطلبات أي الأوامر الإنتاجية، كما أن تعقيد نظام الإنتاج و مراحلها زاد من صعوبة تعقيد نظام التكاليف لأن الإنتاج الذي يتسم بالإستمرارية توفر له عناصر الإنتاج بصفة دائمة الشيء الذي يسمح بإنتاج المنتج في وقته المحدد.

3-تنوع المنتجات و تعددها: لو كانت المنشأة تقوم بإنتاج واحد ، فإن حساب التكاليف يكون بسهولة لأن أمر التحميل يكون سهلا نوعا ما . لكن عندما يتنوع الإنتاج فإن محاسب التكاليف فإنه سوف يضطر إلى توزيع تكاليف الصنع على المنتجات على تنوعها و باختلافها و في هذا السبيل نجد أن هناك عناصر تكاليف ذات علاقة مباشرة بالمنتجات كالمواد الأولية المستهلكة. و اليد العاملة المباشرة التي تحمل مباشرة على المنتجات و لكن هناك تكاليف أخرى غير واضحة بالمنتجات و بالتالي تحتاج إلى جهد لتحميلها على المنتجات ، هذه العناصر الأخيرة تزيد تعقيدا كثيرا كلما تنوعت المنتجات.

4-صعوبة تحميل النفقات الثابتة: بما أن التكاليف المتغيرة لها علاقة مباشرة مع الإنتاج أي كلما تغير حجم الإنتاج فإن التكاليف المتغيرة تتغير ، سواء كان ذلك على أساس الطلبات أو الإنتاج المستمر بينما التكاليف الثابتة فهي تكاليف هيكلية أي ترتبط بمستوى النشاط الإقتصادي الكلي فهي تدرج ضمن التكاليف الكلية دون تحميل في أسلوب التكلفة الكلية بينما في الأساليب الأخرى أي أسلوب التكاليف المتغيرة فهي تحسب إجماليا و أسلوب التحميل العقلاني فهي تحمل وفقا للإنتاج الفعلي لكن المشكل هو أن هذه التكاليف لا تتغير إلا إذا تغيرت الطاقة الإنتاجية

## المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في المحاسبة التحليلية :

باعتبار المحاسبة التحليلية إحدى أنظمة التسيير الحديث فإنها لها عدة عوامل تؤثر و تحدد مدى تعقيد المحاسبة التحليلية و حجم البيانات الناتجة عنه .

1-حجم المنشأة: إن حجم المعلومات الخاصة بالتكاليف التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ قراراتها تختلف باختلاف حجم كل منشأة كما أن مراحل تجهيز و إعداد و تحليل البيانات الخاصة بالتكاليف تكون أكثر تعقيدا في المنشأة الكبيرة الحجم عنها في المنشأة الصغيرة الحجم ،و عليه فإنه يمكن القول بأن حجم بيانات التكاليف و درجة تعقيد نظام التكاليف تزداد كلما زاد حجم المنشأة .

2-نظام و طريقة الإنتاج : يعتمد محاسب التكاليف في تحديد تكاليف الإنتاج على أساس طريقة الإنتاج فإذا كان الإنتاج يتسم بالاستمرارية فيطبق نظام إستمرارية المراحل الإنتاجية أما إذا كان يتسم بالتقطع في الإنتاج فيلزم بتطبيق نظام الطلبات أي الأوامر الإنتاجية، كما أن تعقيد نظام الإنتاج و مراحلها زاد من صعوبة تعقيد نظام التكاليف لأن الإنتاج الذي يتسم بالاستمرارية توفر له عناصر الإنتاج بصفة دائمة الشيء الذي يسمح بإنتاج المنتج في وقته المحدد.

3-تنوع المنتجات و تعددها: لو كانت المنشأة تقوم بإنتاج واحد ، فإن حساب التكاليف يكون بسهولة لأن أمر التحميل يكون سهلا نوعا ما . لكن عندما يتنوع الإنتاج فإن محاسب التكاليف فإنه سوف يضطر إلى توزيع تكاليف الصنع على المنتجات على تنوعها و باختلافها و في هذا السبيل نجد أن هناك عناصر تكاليف ذات علاقة مباشرة بالمنتجات كالمواد الأولية المستهلكة. و اليد العاملة المباشرة التي تحمل مباشرة على المنتجات و لكن هناك تكاليف أخرى غير واضحة بالمنتجات و بالتالي تحتاج إلى جهد لتحميلها على المنتجات ، هذه العناصر الأخيرة تزيد تعقيدا كثيرا كلما تنوعت المنتجات.

4-صعوبة تحميل النفقات الثابتة: بما أن التكاليف المتغيرة لها علاقة مباشرة مع الإنتاج أي كلما تغير حجم الإنتاج فإن التكاليف المتغيرة تتغير ، سواء كان ذلك على أساس الطلبات أو الإنتاج المستمر بينما التكاليف الثابتة فهي تكاليف هيكلية أي ترتبط بمستوى النشاط الإقتصادي الكلي فهي تدرج ضمن التكاليف الكلية دون تحميل في أسلوب التكلفة الكلية بينما في الأساليب الأخرى أي أسلوب التكاليف المتغير ٥ فهي تحسب إجماليا و أسلوب التحميل العقلاني فهي تحمل وفقا للإنتاج الفعلي لكن المشكل هو أن هذه التكاليف لا تتغير إلا إذا تغيرت الطاقة الإنتاجية

للمؤسسة ، و بالتالي نصادف مشكل و هو عدد حسابها في بعض الأحيان و ذلك عندما ينخفض مستوى الفعالية ، الشيء الذي يجعل المؤسسة تواجه صعوبات في تحديد كلفة المنتوجات الحقيقية.

5-متغيرات خارجية : هو أن حساب التكاليف و مراقبتها من طرف الهيئات الخارجية كدائرة الضرائب مثلا بالنسبة للمنتوجات كل واحد على حدى يصعب تحديدها إلى العمل الخاسي حسب المحاسبة التحليلية لا يذهب إلى دائرة الضرائب .

6-حساب التقديرات : في المحاسبة التحليلية و ذلك على حسب أسلوب التكاليف التقديرية نجد صعوبة في تحديد التغيرات الخاصة بعناصر الإنتاج . كون أنها تتميز بصعوبة في تحديدها إذ تقوم على أساس دراسات ميدانية و طرق إحصائية صعبة التطبيق .الشيء الذي لا يسمح بمعاينة التكاليف في هذه الطريقة بصفة عقلانية مع متطلبات السوق إلا إذا كانت جدية تامة في ذلك .



## خلاصة الفصل الثاني :

إن هذا الفصل يهدف إلى دراسة مكونات مستويات المحاسبة التحليلية على أساس أنها أداة من أدوات مراقبة التسيير التي هي تمثل الطرق التي تستعمل لمراقبة التحكم في التسيير على جميع مستوياته الإدارية والتنظيمية والتخطيطية والتنسيقية والإنتاجية، لذلك هي تعتبر إحدى الطرق العقلانية في دراسة النتيجة من حيث التكاليف معتمدة أساساً على معطيات تكاليف المحاسبة العامة والمحددة بالصنف السادس بحيث تدعى بالتكاليف المعتبرة بإستثناء حساب المصاريف الاستثنائية بالإضافة إلى ذلك عناصر إضافية، فهي بدورها أي المحاسبة التحليلية هي أداة قياس النتائج بصفة جزئية أي كل إنتاج على حدة، كذلك أداة لحساب مردودية مراكز المسؤولية وكأداة يتخذ على أساسها مسيرو نشاط المؤسسة القرارات اللازمة لتصحيح الوضعية وذلك على أساس تحليل نظام المعلومات في المؤسسة وفقاً لمبدأ التجميع والتبويب والتلخيص والتحليل والتقييم وذلك وفقاً لوظائف المؤسسة التي على أساسها يبني نظام الأقسام المتجانسة بصفة واقعية وعقلانية . حيث نجد أن تصنيف التكاليف وفقاً للمحاسبة التحليلية يكون وفقاً لطبيعة الطريقة المتبعة على أساس المدلول الاقتصادي والمحاسبي والإداري بغية تحديد نوعية النفقة.

## الفصل الثالث : طرق حساب التكاليف

### المبحث الأول: عرض طريقة التكلفة الكلية :

إن حساب التكاليف و أسعار التكلفة و تحديد النتائج وفقا لنظام المحاسبة التحليلية ، الذي يعتبر أسلوب تقييمي للنتائج ، إذ يحسب النتائج الخاصة بالمؤسسة وفقا لفنيات تعتمد أساسا على حساب التكاليف و ذلك وفقا لمستويات التكلفة ، ابتداءا بتكلفة الشراء ، مروراً على تكلفة الإنتاج ، ثم تكلفة التوزيع إلى سعر التكلفة ، مقارنة ذلك بالمبيعات لتحصل أخيراً على النتيجة . و هذا يكون وفقاً لعدة أساليب ، كل أسلوب له معطياته الفعلية المدروسة حسب المعطيات وفقاً لحالة الإنتاج، و الزمن ، و هي تتمثل في أسلوب التكلفة الكلية ، أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ، أسلوب التكلفة المتغيرة ، و أسلوب التكاليف التقديرية ، و هي كلها تندرج ضمن النظام الخاص بالمحاسبة التحليلية التي تعتبر من الأدوات الخاصة بمراقبة التسيير .

### المطلب الأول : مفهوم طريقة التكلفة الكلية :

تعتبر طريقة التكلفة الكلية التي تعتمد على طريقة الأقسام المتجانسة من بين الطرق الأولى المعتمد عليها في حساب التكاليف و سعر التكلفة . و تعود جذور هذه الطريقة إلى الفترة ما بين الحربين العالمين و بالضبط إلى الثلاثينات ، و تطورت فيما بعد في فرنسا .

فحسب هذه الطريقة يكون التحميل سهلاً ، بحيث يجب في البداية التفرقة بين مختلف الوظائف و الأقسام التي تتكون منها المؤسسة ، أي الفصل بين التكاليف المباشرة و غير المباشرة ، بحيث يتم معالجة التكاليف غير المباشرة ، في الأقسام الرئيسية قبل تحميلها على المنتجات حيث يجب إختيار الأقسام المتجانسة ، وفقاً للمبادئ التالية :

- الفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة .
- معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل (الأقسام الرئيسية و الثانوية )
- تحميل الأعباء غير المباشرة على عناصر التكاليف بواسطة وحدات العمل .
- قبل تحميل الأعباء غير المباشرة على أساس وحدات العمل ينبغي تحديد طبيعة وحدة العمل بشكل عقلاي ، و واقعي يتماشى مع طبيعة النفقة .
- إختيار الأقسام الثانوية على أساس أنها تقدم خدمات إلى أقسام أخرى .
- إختيار الأقسام الرئيسية على أساس أنها تستفيد من الأقسام الثانوية
- إختيار الأقسام الرئيسية على أساس أنها الأقسام التي تضاف إلى تكلفة الإنتاج في حالة تعددها مثل نفقات الإدارة المختلفة و المتمثلة في المصاريف الاجتماعية و الأجور المباشرة .

## المطلب الثاني : بعض التعاريف :

1- مفهوم القسم المتجانس: القسم المتجانس هو قسم ذو نظام محاسبي أين تجمع عناصر الأعباء التي لا يمكن أن تحسب مباشرة في التكاليف و التكلفة النهائية و هذا قبل تحميلها على هذه الأخيرة (1) كما نستطيع القول بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف و التكاليف النهائية مقدما ، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام و المنتجات ، و ذلك باستخدام وحدات قياس معينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف .

"وهي عبارة عن مراكز عمل أو إنتاج متجانسة في الوظيفة ، أي أنها تقوم بإحدى العمليات أو أجزاء العملية أو تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج ، وتهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة " . (2)

2- دور القسم : يمكن أن يكون للقسم الأدوار التالية :

\* يقدم كوسيلة للمحاسب لحساب التكاليف و سعر التكلفة .

\* يقدم كوسيلة لمراقبة التسيير و لتسهيل البحث في تقييم مهام المؤسسة .

كما يمكن أن يعتبر مركز للمسؤولية بحيث تستعمل في إعداد الميزانيات و مراقبة التسيير .

## المطلب الثالث: العناصر المكونة للتكاليف و سعر التكلفة :

عناصر التكاليف : إن الجزء الأكبر من عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تأخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف و التكلفة النهائية ، في المحاسبة التحليلية تدعى هذه التكاليف بالأعباء المعتبرة ، الجزء الباقي لا يأخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية يدعى بالأعباء غير المعتبرة ، إضافة إلى هذا نجد أعباء أخرى غير مدرجة في المحاسبة العامة ، تضاف إلى المحاسبة التحليلية تدعى بالعناصر الإضافية .

أ- الأعباء المعتبرة : هي الأعباء التي تدخل ضمن التشغيل الفعلي و التي تشمل القسط الأكبر في حساب التكاليف و سعر التكلفة ، و المتمثلة أساسا في المصاريف حسب طبيعتها ، الموجودة في الصنف السادس من المخطط الوطني المحاسبي ، و المتعلقة بنشاط المؤسسة . التي يمكن تقسيمها إلى قسمين هما :

- أعباء الإنتاج و تشمل الحسابات التالية :

مواد و لوازم مستهلكة و خدمات

(1) فنيات المحاسبة التحليلية م. سعيد أوكيل دار الأفاق

(2) PEROCHON : comptabilité Analytique

- أعباء الإستغلال و هي تشمل : ما يلي حسب المخطط الوطني المحاسبي
- مصاريف المستخدمين ، ضرائب و رسوم ، مصاريف عامة
- مصاريف مختلفة ، مخصصات الإهلاك
- ب- الأعباء غير المعتبرة : و هي التكاليف الخارجة عن التشغيل العادي و هذه التكاليف قد تكون إستثنائية أو غير عادية .
- مثال على ذلك :
- المصاريف الإستثنائية بأنواعها
- المصاريف الإغداية
- ج- العناصر الإضافية : هي الأعباء التي لا تسجل في المحاسبة العامة و تتمثل في :
- 1- الفائدة على رؤوس الأموال الخاصة بالشركة
- 2- أجرة المدير صاحب المؤسسة : و هي التي تمثل المقابل الخاص بالعمل الذي يقوم به مقابل الخدمة الذي يقوم بها .
- و يمكن أن نلخص العناصر المكونة للتكاليف و سعر التكلفة في الشكل النموذجي التالي .
- شكل (4)

سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية	أعباء غير معتبرة	أعباء غير معتبرة	أعباء المحاسبة العامة
	أعباء معتبرة	أعباء معتبرة	
	عناصر إضافية		

## المطلب الرابع : تصنيف الأقسام المتجانسة:

هناك عدة أنواع للأقسام المتجانسة تختلف باختلاف المؤسسات و تنظيمها و إختلاف نشاطاتها ، ويمكن تقسيمها أو تصنيفها بصفة عامة إلى ثلاثة أنواع:

### 1- الأقسام الرئيسية :

و هي عبارة عن المراكز التي تؤدي الوظيفة الرئيسية ، أي الأقسام التي لا يستفيد منها ، أي من تكلفتها ، أقسام أخرى و منها :

- أقسام التمويل (قسم المشتريات ، المخازن )

- قسم الإنتاج (الورشات الخاصة بالتصنيع )

- قسم التوزيع (تكاليف إدارة المبيعات )

هذه الأقسام لها مصاريف ، أي مصاريفها له صفة الدمج مباشرة في التكاليف و سعر التكلفة .

### 2- الأقسام التابعة أو الثانوية :

و هي التي لها مصاريف تستوجب ترحيلها إلى أقسام أخرى . أي هي التكاليف التي يستفيد منها أقسام أخرى و هي ليس لها علاقة مباشرة مع تحقيق أهداف المؤسسة .

و هي تساهم بطريقة مباشرة في أداء العمل الرئيسي إذ تستفيد من فعاليتها بقية الأقسام الأخرى مثل مصلحة الصناعة و مصلحة الكهرباء و التركيب .... إلخ.....

### 3- قسم الشؤون الإدارية و المالية :

هي أيضا ثانوية لأنها تقدم خدمة عامة لكافة الأقسام الأخرى و لكن يمكن إعتبارها رئيسية في بعض الأحيان .

و بصفة عامة يمكن القول بأن القسم الرئيسي هو القسم الذي يقوم بالدور الرئيسي ، أما القسم الثانوي : هو القسم الذي يستفيد منه الأقسام الأخرى.

## تحديد تكلفة وحدة العمل (وحدة القياس)

### 1-تعريف وحدة القياس:

هي عبارة عن الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل ، على حسابات تكاليف المنتوجات أو الطلبيات (1).

وحدة القياس هي إسم الوحدة المشتركة التي تسمح بقياس هدفين :

-تسمح بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام

-تسمح كذلك بالتحميل في التكاليف و سعر التكلفة.

أي أن وحدة العمل (وحدة القياس) يتم على أساسها توزيع تكاليف القسم على المنتوجات بالنسبة للأقسام الرئيسية ، وعلى الأقسام الرئيسية بالنسبة للأقسام الثانوية ، وذلك وفقا لطبيعة وحدة العمل .

2-أنواع المراكز : يمكن أن نميز بين الأنواع التالية

\*مركز النفقة : وهو عبارة عن المركز الذي نحسب فيه التكلفة النهائية بالنسبة للوحدة ،

مثل أقسام الصنع الرئيسية .

\*مركز التحليل : وهو عبارة عن المراكز أو القسم الذي يفيد غيره من الأقسام بخدمة مثل

الأقسام التابعة .

\*مركز العمليات : وهو عبارة عن المركز الذي يكون فيه وحدات العمل مادية مثل وحدات

العمل في ورشة الإنتاج.

\*مركز البنية : وهو عبارة عن المركز الذي يمكن أن تحدد فيه وحدة أو وحدات عمل مادية

كقسم الإدارة .

3-تحديد الوحدات القياسية : (وحدات العمل)

يمكن أن نميز أسلوبين لتحديد الوحدات القياسية لاستعمالها في توزيع و تحميل الأعباء و يمكن أن

نقارن بينهما كالآتي :

البيان	الطريقة الأولى	الطريقة الثانية
الطريقة و الوحدة القياسية المادية	وحدة العمل	نسبة الأعباء
مجال الاستعمال	عندما يمكن قياس الخدمة بوحدة مادية : كلف ، متر ، ساعة .	عندما تكون وحدة التحميل وحدة نقدية و غير مادية
مكان الاستعمال	في أقسام الصنع عامة	في قسم البيع و التوزيع
نوع الوحدات المستعملة	ساعات عمل مباشر *ساعات عمل الآلة *وحدة الخدمة المقدمة (وزن ، حجم ، ساعة ) *الوحدة المصنوعة *الوحدة المصنوعة	100 دج من رقم الأعمال 1000 // أي كل وحدة نقدية

(1) تقنيات المحاسبة التحليلية م. سعيد أوكيل .ص 116 دار الأفاق

## 1- بالنسبة للطريقة الأولى :

تكلفة وحدة العمل = تكاليف مركز التحليل / عدد الوحدات عمل المركز نفسه

## 2- بالنسبة للطريقة الثانية :

نسبة الأعباء = تكاليف مركز التحليل / قيمة وحدة القياس المحدد.

## المطلب الخامس: تقييم أسلوب التكلفة الكلية :

فبعد تعريف القسم المتجانس الذي يعتبر المفهوم الأساسي لطريقة الأقسام المتجانسة ، أو بالأحرى طريقة التكلفة الكلية التي وجدت أي تكلفة توزيع مجمل الأعباء الخاصة بالقسم ، على المنتجات التي تنتجها المؤسسة.

نستطيع القول أن أسلوب التكلفة الكلية هو أسلوب يهتم بمجمل التكاليف الخاصة بالإنتاج ، على أساس أنها أعباء مباشرة بالمنتج . و تتمثل هذه الأعباء في المواد الأولية المستعملة و مصاريف اليد العاملة المباشرة ، بينما تتمثل الأعباء غير المباشرة في تلك الأعباء التي يشترك فيها عدة أقسام ، أو عدة منتجات ، حيث توزيع هذه الأعباء على المنتجات على أساس مفاتيح التوزيع ، التي هي عبارة هذه العناصر على أساس الطبيعة المختارة من طرف المحلل و القريب إلى الواقع العقلاني، للتوزيع التكاليف حيث يحدد على أساس مفاتيح التوزيع ، الذي هو طبيعة وحدة العمل أو القياس ، إذ تحدد على أساسها عدد وحدات العمل ، و بالتالي تحديد تكلفة وحدة العمل أو القياس . التي يجب توزيعها تلك التكاليف المباشرة و على هذه الأساس يتم توزيع التكاليف الغير مباشرة ، و بالتالي معرفة نصيب كل إنتاج ، من ذلك الشيء الذي يسمح من تقييم التكاليف الخاصة ، بكل منتج ، و بالتالي معرفة تكلفة الإنتاج .

و الغرض من تحديدها هو معرفة :

1) تكلفة الإنتاج بالنسبة للوحدات المباعة في حالة عدم بيع مجمل الإنتاج.

2) تقييم مخزون آخر فترة .

3) تقييم المخزونات الداخلة و الخارجة و التي تحدد حسب تكلفة الإنتاج حسب م.و.م.

4) تحديد سعر التكلفة الخاصة بالمنتجات.

- و بالتالي يمكن معرفة تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة أو الإنتاج كله في حالة بيعه . فبعد إضافة مختلف تكاليف الأقسام الأخرى مثل تكاليف الإدارة و التوزيع ، نحصل على سعر التكلفة الخاص بالمبيعات ، و بعد مقارنته مع رقم الأعمال للمؤسسة نحصل على النتيجة التحليلية الخاصة بالنشاط الإقتصادي التي تزاوله المؤسسة .

حيث يمكن أن نلخص قائمة التكاليف الخاصة بالإنتاج على النحو التالي:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{تكلفة المواد الأولية المستهلكة} \\ \text{مصاريف مباشرة} \\ + \text{تكلفة اليد العاملة المباشرة} \end{array} \right.$$

+ تكاليف الصنع و هي التكاليف الغير مباشرة الواجب تحميلها على مختلف المنتوجات وفقا  
لوحدة العمل .

$$\begin{array}{l} = \text{تكلفة الإنتاج} \\ + \text{مصاريف التوزيع} \\ \left\{ \begin{array}{l} \text{ت.غ. مباشرة تحمل على المنتوجات} \\ + \text{مصاريف الإدارة} \end{array} \right. \end{array}$$

$$\begin{array}{l} = \text{سعر التكلفة} \\ + \text{رقم سعر طلبات} \\ - \text{سعر التكلفة} \end{array}$$

= النتيجة التحليلية

ملاحظة : في وجود مخزون أول المدة إلى جانب المشتريات ، فإن المواد الأولية المستهلكة تحدد  
على أساس طرق تقييم المخزونات .

- تعتبر هذه الطريقة من أحسن الطرق التي تعالج طرق إدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة ، و  
لكن المشكل هو أن هذه الأعباء في مجملها لا تحسب إلا عند إنتهاء الدورة الإستغلالية ، الشيء  
الذي يعني بأن هذه الطريقة تتميز بطريقة طويلة من الحسابات عند توزيع الأعباء الغير مباشرة .  
- كذلك عملها الذي يكون في نهاية الدورة يجعل مسيرو المؤسسة غير قادرين على أخذ قرارات  
فيما يخص طريقة الإنتاج أثناء الدورة .

كذلك تعتمد هذه الطريقة على أنها لا تأخذ إحتياطاً عندما يتغير مستوى الفعالية من فترة إلى  
فترة .

هذا السبب استوجبت حلول أخرى لمعالجة حلول أخرى لمعالجة هذه المشاكل و التي سوف  
نتطرق إليها لاحقاً . و المتمثلة في التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و أسلوب التكاليف التقديرية



## المبحث الثاني : طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

نظرا للانتقادات التي وجهت إلى أسلوب التكلفة الكلية بسبب تعاملها مع كافة عناصر التكاليف الثابتة و المتغيرة لسبب إرتفاع مستوى الفعالية ، ونتيجة للانتقادات التي وجهت إلى نظرية التكاليف المتغيرة التي تتجاهل كلية التكاليف الثابتة . و عدم حسابها مع التكاليف الخاصة بالنشاط و إنما تحملها على النتيجة ، فقط ظهرت نظرية التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة . التي تعتبر حلا عقلانيا عندما تتغير القدرة الإنتاجية للمؤسسة .

### المطلب الأول : مفهوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

التحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية منطقية وواقعية ، و ذلك عندما يتغير مستوى الفعالية ، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة ، بالنسبة للوحدة المنتجة ، بحيث نجد أنه من الغير العقلاني أن نحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة ، عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية .

حيث تتم معالجة هذا الفرق في التكاليف الثابتة بزيادة أو نقص في مستوى الفعالية ، عن طريق ضرب معامل التحميل في التكاليف الثابتة و هذا على أساس ما يلي:

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة  $\times$  معامل التحميل

بحيث التكاليف الإجمالية  $\times$  (حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي )

تعطي لنا التكاليف الثابتة المحملة (1). أي الفعلي / الطبيعي

### المطلب الثاني : تحديد حجم الإنتاج العادي و الحقيقي:

إن تحديد حجم الإنتاج العادي هي عملية صعبة ، و هي من أعقد العمليات في المحاسبة التحليلية ، وهذا نظرا لتعدد الوحدات المستعملة في عملية الإنتاج و تتمثل هذه الوحدات في ساء/عمل الإنسان و ساعة عمل الآلة و عدد الوحدات المنتجة ، أو المبيعة بالإضافة إلى هذا نجد هناك نقاط أخرى تدخل في تحديد هذا المستوى ، فإن هناك نقاط أخرى تدخل في تحديده ، و ذلك بالإضافة إلى العوامل الداخلية بل أيضا العوامل الخارجية مثل المحيط الدائر بالمؤسسة ، وبالرغم من كل هذا يبقى تقديريا.

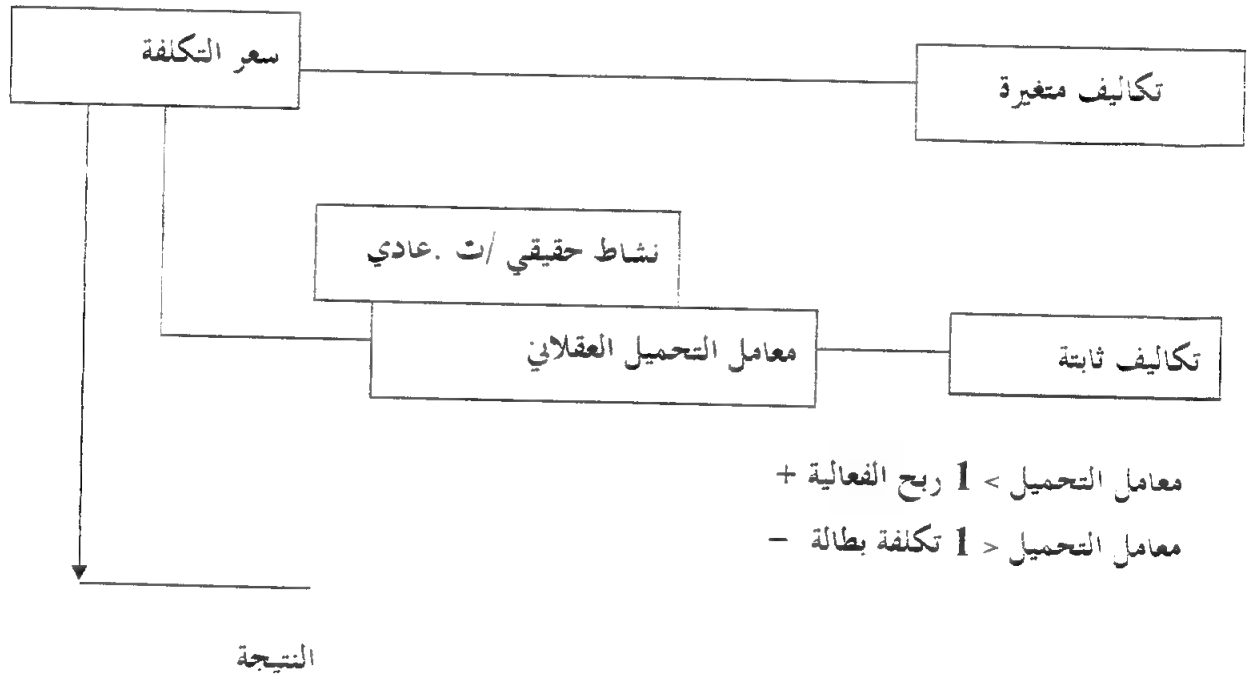
-مستوى النشاط الحقيقي هو مستوى غير تقديري و إنما يحدد في نهاية العمل الإنتاجي ، على أساس العمل الإنتاجي التي تقوم به المؤسسة خلال فترة زمنية محددة من الوقت الخاص بالإنتاج.

---

(1) المحاسبة التحليلية : ناصر دادي عدون ص 121 دار البعث قسنطينة الجزائر.

### المطلب الثالث: فروق التحميل العقلاني

عند حساب النتيجة الخاصة بالمحاسبة التحليلية وفقا لهذا الأسلوب يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ، فإذا كان حجم الإنتاج أي حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي ، يكون معامل التحميل أكبر من الواحد ، وبالتالي التكاليف الثابتة المحملة تكون أكبر . أي لابد من إضافة تكاليف ثابتة بالنسبة للمؤسسة ، و الفرق بينهما يعطي ربح زيادة الفعالية ، يضاف إلى نتيجة الدورة ، أما إذا كان حجم النشاط الحقيقي أقل من حجم النشاط الكلي فنحصل على فرق يسمى فرق نقص نقص النشاط أي تكلفة البطالة . حيث يجب طرحه من النتيجة و هي تعادل ما لم يستغل من الطاقة المتاحة من الأعباء و هي أعباء تحمل على النتيجة و ليس على نتيجة المنتج ، إذ هي عبئ على المؤسسة و هي مؤشر يأخذ بعين الاعتبار عند المعالجة فيجب تصحيحه و إلا البحث عن بديل آخر أو تغيير تكاليف البنية . و يمكن تلخيص طريقة التحميل العقلاني في الشكل التالي . شكل رقم (5)



شكل رقم (5) محاسبة تحليلية رقم 129 ناصر دادي عدون . دار البعث قسنطينة الجزائر

## المطلب الرابع : تقييم أسلوب التحميل العقلاني

ما يمكن قوله على هذه الطريقة هو أنها جاءت إلى العيوب التي تتميز بها أسلوب التكلفة الكلية ، أساسا في إشكالية تحديد النفقات عندما يتغير مستوى الفعالية ، أو الطاقة الإنتاجية الفعلية للمؤسسة ، إذ نجد أنه من الغير العقلاني تحميل النفقات الثابتة الخاصة بالمستوى الأول ، على المستوى الثاني . أي المستوى الخاص بالفعالية الإنتاجية الجديد ، و ذلك بالزيادة أو النقصان لذلك نجد أن حل هذه المشكلة و ذلك من أجل تحميل النفقات الثابتة على أساس الإنتاج الفعلي ، أكثر أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة الذي يحمل النفقات الثابتة على أساس الإنتاج الفعلي ، إذ تحمل النفقات الثابتة على أساس معامل التحميل .

إذ تحسب التكاليف الثابتة ، وفقا لهذا الأسلوب و تسمى بالتكاليف الثابتة المحملة ، و على هذا الأساس نجد أنه في الحالة العامة لتحليل أو حساب النتيجة وفقا لهذا الأسلوب، تراعى نفس المفاهيم الخاصة بطريقة الأقسام المتجانسة ، إلا أن الفرق يكمن فقط في تحديد التكاليف الثابتة المحملة وفقا لمعامل التحميل ، و تعالج و تحلل وفقا لمنطق الأقسام المتجانسة .

و من الصعوبات التي تواجه هذه الطريقة هو صعوبة تحديد حجم الإنتاج العادي بالنسبة للنشاط كذلك وجود صعوبة في التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة و خاصة في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة ، كذلك مشكل الحسابات التي تعتمد على التقريب في معظم الحالات . كذلك المخزونات الخاصة بالمواد و الإنتاج أي مخزونات آخر مدة تكون تكاليفها أقل من التكاليف الحقيقية لها ، أو أكثر منها حسب معامل التحميل .

-مثال تطبيقي لكيفية معالجة التكاليف الثابتة وفقا لأسلوب التحميل العقلاني.

الغرض من هذا المثال هو تبيان أن تكلفة الإنتاج أو سعر التكلفة الخاص بالمنتج بعد معالجته وفقا لأسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ، هو نفسه في جميع الحالات أي في حالات تغير مستوى الفعالية ، أي القدرة الفعلية للإنتاج خلال الفترات التي يتغير فيها .

و هو يعالج مشكل تحميل النفقات الثابتة على مستوى الوحدة حيث أنه من الغير العقلاني، أن نحمل إنتاج بكمية إضافية من النفقات الثابتة، عندما يتغير مستوى الفعالية لأن التحميل العقلاني يعالج هذه الحالة عن طريق معمل التحميل العقلاني الذي يعبر عن النسبة بين المستوى الفعلي و الطبيعي و هو يعالج مشكل ثبات سعر تكلفة الوحدة المنتجة حيث نجد أن التكاليف الثابتة للوحدة قبل المعالجة يكون غير ثابت عندما يتغير مستوى الفعالية و المتغيرة ثابتة بالنسبة للوحدة.

البيانات	المستوى الأول	المستوى الثاني	المستوى الثالث
الإنتاج	100 وحدة	90 وحدة	110 وحدة
أو مستوى الفعالية			
- الأعباء المتغيرة			
مواد أولية	3000 د.ج	2700 د.ج	3300 د.ج
أجور مباشرة	4000 د.ج	3600 د.ج	4400 د.ج
- الأعباء الثابتة	5000 د.ج	5000 د.ج	5000 د.ج
المجموع	12000 د.ج	11300 د.ج	12700 د.ج
تكلفة إنتاج الوحدة	120 د.ج	125,5 د.ج	115,45 د.ج
معامل التحميل	1	$0,9 = 100/90$	$1,1 = 100/110$
التكاليف الثابتة المحملة	5000 د.ج	4500 د.ج	5500 د.ج
مجموع التكاليف	12000 د.ج	10800 د.ج	13200 د.ج
عدد الوحدات المنتجة	100 وحدة	90 وحدة	110 وحدة
تكلفة إنتاج الوحدة	120 د.ج	120 د.ج	120 د.ج

-1-

معامل التحميل العقلاني = الإنتاج الحقيقي / الإنتاج العادي

أي معامل التحميل العقلاني = الإنتاج الفعلي / الطبيعي

ومن هنا نستنتج أن التكلفة المتغيرة ثابتة بالنسبة للوحدة  
و التكلفة الثابتة متغيرة بالنسبة للوحدة

1) فنيات الحاسبة التحليلية : محمد سعيد أوكيل ص 145 مع معالجة خاصة دار الأفق

من خلال المستوى الأول من الجدول أي قبل معالجة التكاليف الثابتة لاحظنا أن تكلفة الإنتاج للوحدة تتغير من مستوى إلى مستوى و هذا نظرا لتغير مستوى الفعالية ، بحيث نلاحظ أنه من غير الممكن تحمل نفقات ثابتة بالإضافة ، الشيء الذي جعل معالجة التكاليف الثابتة وفقا لمعامل تحميل أمر ضروري ، و ذلك من أجل ثبات تكلفة الإنتاج من مستوى إلى مستوى ، بالرغم من تغير مستوى الفعالية ، و هذا ما يسمى بالتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة. فمعالجة التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل تصبح التكاليف الثابتة المحملة ، هي ثابتة من مستوى إلى مستوى .

فيإضافة التكاليف المتغيرة إلى التكاليف الثابتة المحملة ، و بعد حساب تكلفة الإنتاج للوحدة في مختلف المستويات ، نجدها متساوية ، هذا راجع إلى أن التكاليف الثابتة تم معالجتها على أساس الوحدات المنتجة فعلا . و هذا خلافا لمبدأ طريقة التكلفة الكلية ، لأنه من الغير العقلاني تحميل تكاليف ثابتة على إنتاج لم ينتج :  
و على هذا الأساس نجد أن الفرق :

- في المستوى الثاني الذي هو  $500 = 5000 \times 0,1$  يسمى بالتكلفة البطالة و هذا بالنقصان  
- في المستوى الثالث الذي هو  $500 = 5000 \times 0,1$  يسمى بربح زيادة الفعالية و هذا بالزيادة .

ملاحظة : في تحديد النتيجة الكلية لمؤسسة تتجه أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة . نجد أن معالجة هذه الفوارق التي تسمى بفوارق التحميل معالجتها تكون بزيادة ربح زيادة الفعالية مع طرح تكلفة البطالة من النتيجة .

### المبحث الثالث : طريقة التكاليف المتغيرة .

إن تحديد التكلفة للوحدات المنتجة حسب طريقة التكاليف الكلية و التي تتكون من الموارد المباشرة ، و العمل المباشر و المصاريف غير المباشرة ، هي ذو فوائد عديدة في ميادين مختلفة ، إلا أنها لا تزود الإدارة بالمعلومات الكافية ، فيما يخص مجال التسيير ، و أخذ القرار و الوقوف على الأسباب التي تؤدي إلى وجود خلل ما في تقييم النشاط الاقتصادي .

نتيجة لذلك دعت الحاجة إلى استعمال هذا الأسلوب المتمثل في أسلوب التكلفة المتغيرة ، و ذلك لمساعدة المحللين الماليين على دراسة نشاط المؤسسة ، فيما يخص تدنية تكاليفها ، و الرفع في مبيعاتها ، و من جهة أخرى مساعدة الإدارة في القيام بمسؤوليتها و تزويدها بالبيانات اللازمة .

## المطلب الأول : مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة

طريقة التكلفة المتغيرة تهدف إلى معرفة ربحية المؤسسة ، عن طريق التكاليف المتغيرة فقط ، إذ تحسب و تحمل على الأقسام و المنتجات وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة ، و لكن المتغيرة فقط أما الثابتة فتأخذ على الأساس الإجمالي ، وتطرح من هامش التكلفة المتغيرة ، و بعبارة أخرى فإن هذه الطريقة مبنية على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة ، أو مبنية على فصل جميع التكاليف الخاصة بالإنتاج . حسب سلوكها لمستوى النشاط حيث تحمل المنتجات بالتكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة ( تكاليف متغيرة ) بينما التكاليف الأخرى تبقى على حالها ، بالرغم من تغير حجم الإنتاج ، فهي غير داخلية في مجموع التكاليف التي تم تحميلها .

فهي تكاليف لا تخص المنتجات و إنما لها علاقة بالفترة التي وقعت فيها و لن تتأثر بكمية الإنتاج ، و إنما تكاليف تحذف مباشرة من هامش التكلفة المتغيرة .

## المطلب الثاني : نموذج طريقة التكلفة المتغيرة :

تعتمد هذه الطريقة على المبادئ التالية للوصول إلى النتيجة التحليلية .

1- تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج إلى :

- تكاليف ثابتة

- تكاليف متغيرة

2- تعتبر عناصر التكاليف المتغيرة هي التكاليف الحقيقية للإنتاج .

3- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف دورية تحمل على النتيجة .

4- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة بالنسبة لكل منتج على حدى بحيث تطرح التكاليف الثابتة من مجمل الهوامش على التكلفة المتغيرة .

5- النتيجة التحليلية تحسب بطرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة .

6- إن التكاليف الثابتة لا توزع على المنتجات بل تحمل كرقم إجمالي على مجموع العوائد الخاصة بالمساهمة .

7- إن رقم الأعمال يجب أن يغطي الأعباء المتغيرة للمنتجات المختلفة وكذا التكاليف الثابتة مما يعطي النتيجة التحليلية للنشاط أما الكيفية الحسابية ، فهي تقوم على أساس الأقسام المتجانسة . بالنسبة للتكاليف المتغيرة حيث تتحمل المنتجات بنصيب من التكلفة المتغيرة حسب مفاتيح التوزيع . و يحسب الهامش بالنسبة لكل منتج ، أما التكاليف الثابتة فهي تحذف مباشرة من الهامش على التكلفة المتغيرة و النتيجة . هي نتيجة الحاسبة التحليلية وفقا لهذه الطريقة .

## المطلب الثالث: إستخدامات أسلوب التكلفة المتغيرة في التسيير :

إن إستخدامات أسلوب التكلفة المتغيرة في التسيير له مجالين أساسيين ، يتمثلان هذان المجالين فيما يلي:

المجال الأول دراسة عتبة المردودية

المجال الثاني: أخذ القرارات المستقبلية .

إن عتبة المردودية أو نقطة بداية الربحية أو رقم الأعمال الحرج أو رقم أعمال نقطة الصفر هو ذلك المستوى الذي يسمح بتغطية التكاليف الثابتة و المتغيرة برقم أعمال محسوب بالمعطيات الخاصة بالحالة المدروسة.

حيث يعتبر كمؤشر يتخذ على أساسه إجراءات مستقبلية ، فيما يخص المؤسسة حيث يسمح للمؤسسة من معرفة التكاليف المتغيرة و الثابتة ، التي لا تحقق لا ربح ولا خسارة و على هذا الأساس يسمح لها بمراقبة سياسة التكاليف الإنتاجية ، و التحكم فيها على مجال واسع يسمح بتحديد الأرباح داخل المؤسسة في فترة زمنية محددة ، وذلك على أساس أن النفقات التي حددت تسمح بالنتيجة الصفرية وفقا لرقم أعمال ، و هو رقم أعمال نقطة الصفر الشيء الذي يسمح بتخطيط رقم أعمال الذي يسمح بنتيجة موجبة في وجود تكاليف إنتاجية عقلانية من حيث التكلفة .

و إن إمكانية حسابه تكون على النحو التالي:

1) حسابه نقدياً: التكاليف الثابتة

$$\text{رقم أعمال نقطة الصفر} = \frac{\text{على نسبة هامش على التكلفة المتغيرة}}{\text{رقم الأعمال}}$$

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة = هامش التكلفة المتغيرة

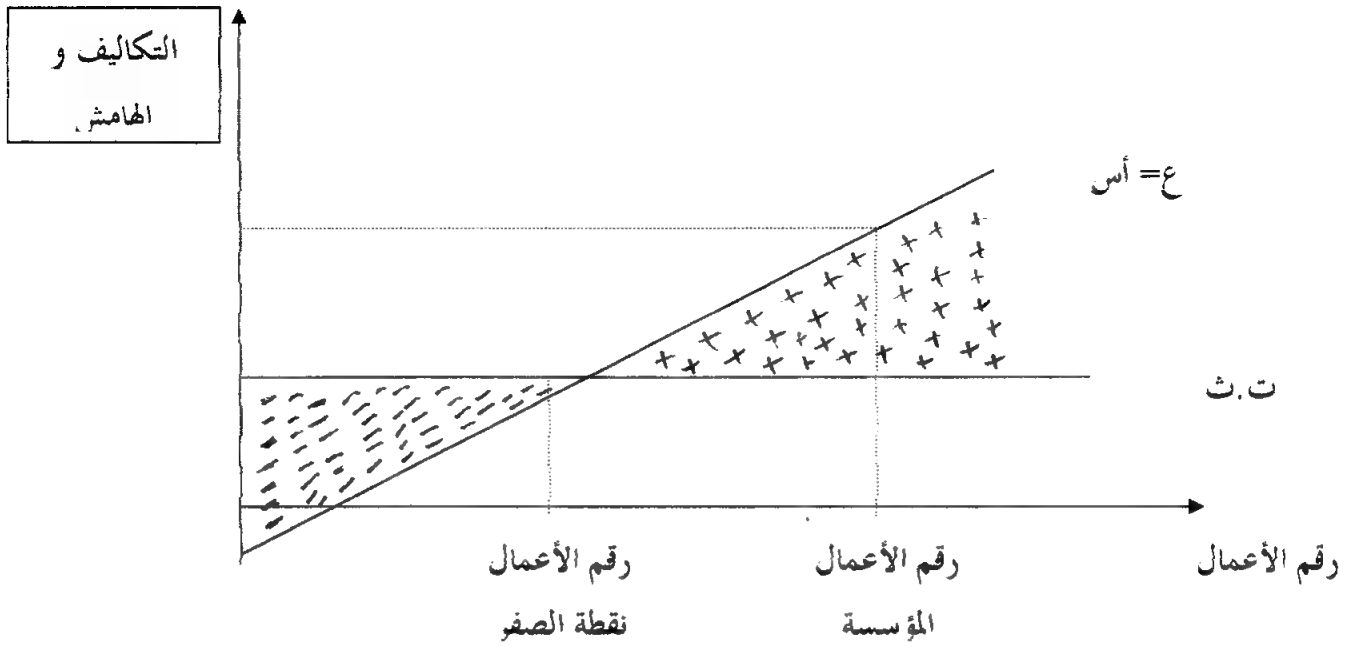
رقم الأعمال

و بالتالي يصبح رقم أعمال نقطة الصفر = رقم الأعمال x التكاليف الثابتة

هـ.ت.م.

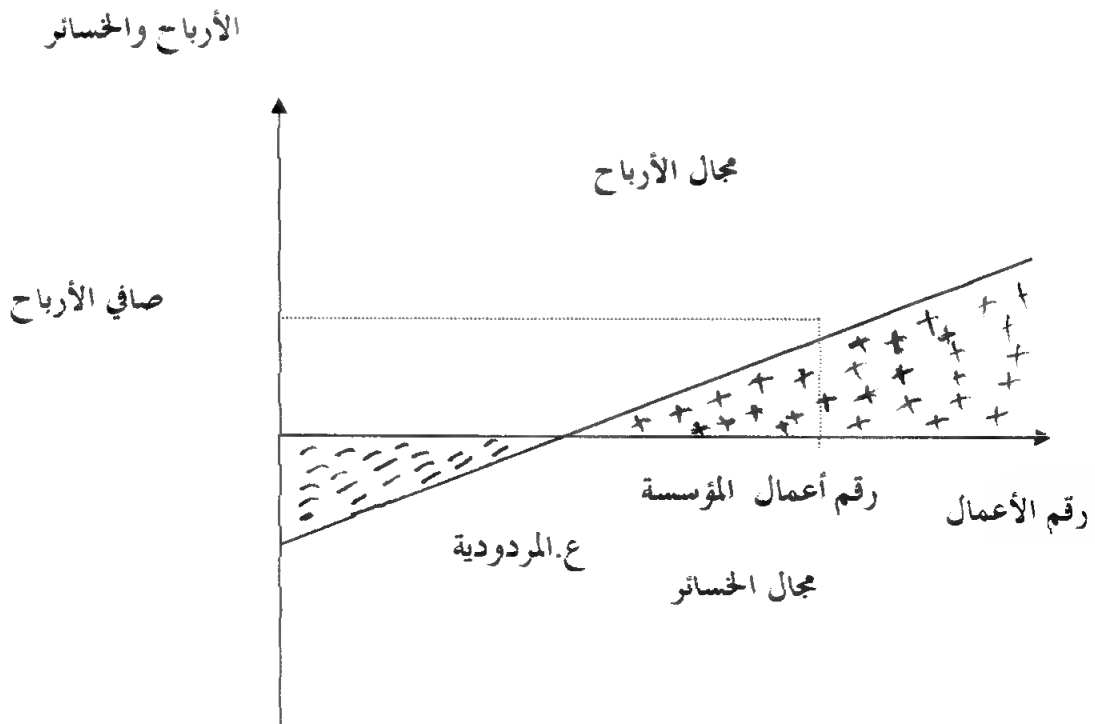






إن الرسم البياني وفقا لهذه الحالة يكون على أساس تمثيل النقطة التي إحداثياتها رقم الأعمال الخاص بالمؤسسة و الهامش بحيث مستقيم الدالة  $ع = أس$  الحامل لهذه النقطة و المنطلق من مبدأ الإحداثيات يقطع منحنى التكاليف الثابتة في نقطة رقم الأعمال الحرج (نقطة الصفر).

ج-تمثيل نقطة عتبة المردودية وفقا لصافي الأرباح و الخسائر



## المجال الثاني : أخذ القرارات المستقبلية .

إن الحاسبة التحليلية و معلوماتها التحليلية تهدف إلى المساعدة على التسيير الجيد لسيروية النشاط الاقتصادي الخاص بالمؤسسة ، لذلك نجد أنها تمثل إحدى الأدوات التي يتخذ على أساسها القرار في المؤسسة ، لأنها بطريقة جيدة في التحليل باعتماد أسلوب التكلفة المتغير ■ ،مثلا نستطيع معرفة التكاليف المتغيرة و الثابتة المثلى من حيث التكلفة ، لأن رقم أعمال نقطة الصفر يعتبر كمؤشر لمعرفة التكاليف الثابتة و المتغيرة الخاصة برقم أعمال نقطة الصفر ، الشيء الذي يسمح من مراقبة تكاليف المؤسسة ، و بالتالي أخذ فيما يخص قبول أو رفض هذا المنتج داخل المؤسسة، أو استبداله بمنتج آخر ، هذا من جهة و من جهة أخرى ، أخذ التدابير الحكيمة في مجال السياسة المبيعات و الإنتاج ، لأن رقم أعمال الحرج هو يدل على رقم الأعمال التي يتساوى فيه رقم الأعمال و مجموع التكاليف المتغيرة و الثابتة ، لذلك فإن تكلفة الإنتاج الخاصة بالإنتاج المربح تستطيع المؤسسة تحديدها على أساس الموارد المتاحة لها للقيام بالنشاط ، لذلك نجد أن عتبة المردودية تعتبر من التقنيات الحديثة في مراقبة الحالة المثلى التي تكون فيها المؤسسة ، حيث عن طريقها تدرس المؤسسة الحالة المربحة التي يمكن ان تكون فيها ، لذلك يعتبر رقم أعمال نقطة الصفر أداة من أدوات أخذ القرار السليم في المؤسسة . من حيث مراقبة التكاليف أو تخطيطها لأمر الربح المستقبلي .

## المطلب الرابع : تقييم أسلوب التكلفة المتغيرة

إن هذه الطريقة البسيطة في تحديد نتيجة المؤسسة و المتمثلة فيما يلي :

رقم الأعمال

- التكاليف المتغيرة

---

= هامش التكلفة المتغيرة

- التكاليف الثابتة

---

= النتيجة التحليلية.

هي أداة من أدوات تحليل عتبة المردودية ، لأن هذا المفهوم هو بمثابة مؤشرات أو مفاهيم تحديد عتبة المردودية ، و الملاحظ هو أن أسلوب التكلفة المتغيرة المتبع في المؤسسة ، يكون وفقا لمبدأ طريقة الأقسام المتجانسة ، و لكن بالتكاليف المتغير ■ فقط ، إذ يصبح في الأخير مثلا سعر التكلفة

هو محسوب أو مقيم على أساس التكاليف المتغيرة ، مما يسمح بحساب ما يعرف بهامش على التكلفة المتغيرة ، وهذا بالنسبة لمنتوج أو عدة منتوجات .

"حيث تحدد النتيجة التحليلية على أساس الفرق بين مجموع الهوامش الخاصة بالمنتوجات و مجموع التكاليف الثابتة ، وتعتبر هذه الطريقة من طرق اتخاذ القرارات ، ، في المدى القصير ، والمدى المتوسط ، و البعيد ، في حالة تغير بنية المؤسسة " .(1)

من خلال هذا المفهوم الأخير نجد أن المؤسسة بدراساتها للتكاليف الثابتة و المتغيرة الخاصة بالنشاط تستطيع معرفة التكاليف المتغيرة الخاصة بالإنتاج ، بسهولة لأن التكلفة المتغيرة للوحدة لا تتغير عندما يتغير مستوى النشاط ، بينما التكاليف الثابتة فهي ثابتة في المدى القصير ، فهي لا تعيق حركة الإنتاج . لأن التكلفة الثابتة هي ثابتة للوحدة عندما لا يتغير حجم النشاط ، أما إذا تغير نجد أن التكاليف الثابتة للوحدة تتغير من مستوى إلى مستوى ، و هذا راجع لتغير مستوى الفعالية و هذا بالنسبة للتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ، هذه الإشكالية بالنسبة لطريقة التكلفة المتغيرة ، لها حل حيث نجد أن التكاليف الثابتة تطرح كلياً من هـ.ت.م ، وهي طريقة من طرق أخذ القرارات المستقبلية فيما يخص سير النشاط ، وذلك مما تتميز به من مرونة في حساب التكاليف ، وكذلك عتبة المرد ودية تسمح من أخذ تدابير تصحيحية ، في المدى القصير و المتوسط و البعيد ، ذلك كون أنها تسمح بتخطيط أسعار المنتوجات ، وتحديد التكاليف بصفة مدروسة على أساس التكاليف المقابلة لرقم أعمال نقطة الصفر. وهذا في المدى القصير أما على المدى المتوسط و البعيد فالتكاليف الثابتة تتغير ، ورقم الأعمال الخاص بالمؤسسة يتغير ، فبمقارنة المعدلات الخاصة بتكاليف نقطة الصفر تستطيع المؤسسة من تخطيط سياسة تكاليفها .

ولكن الصعوبات التي نجدها في هذه الطريقة هو التفرقة بين التكاليف الثابتة و المتغيرة في حالة وجود نفقات شبه ثابتة ، كما أننا نجد أنه من المشاكل التي نجدها هو أنه إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة ، يصبح مخزون آخر مدة مقيم بالتكلفة المتغيرة فقط .

إن هذه الطريقة ذات عقلانية أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بالنظام الطلييات أي حسب أوامر الإنتاج ، لأن التكاليف الثابتة تطرح مباشرة من هامش التكلفة المتغيرة ، الخاص بالإنتاج كله ، و بالتالي نجد أن المبيعات تكون مساوية للإنتاج .

## المبحث الرابع: أسلوب التكاليف المعيارية

يعتبر أسلوب التكلفة الكلية غير كاف للقيام بالتسيير الجيد للنشاط الإقتصادي ، التي تزاوله المؤسسة ، إذ يقتصر على معرفة التكاليف غير المباشرة و المباشرة ، و حسابها وفقا لمفاهيم المحاسبة التحليلية ، وذلك على أساس طريقة الأقسام المتجانسة ، بحيث نجد أنها لا تأخذ بعين الاعتبار الأخطار التي سوف تحدث ، و لا تراجع نفسها من حيث إمكانية معرفة الحد الذي تحقق فيه الأرباح .

بينما أسلوب التكلفة التقديرية يعتبر من أهم الأساليب الهامة في عملية التسيير الخاص بالعملية الإنتاجية ، حيث يقوم التقدير بالنسبة للنشاط الإقتصادي المستقبلي ، من دراسة حالة النشاط بصفة مسبقة ، وفقا لمعطيات فعلية ماضية، و دراسات حالية. حيث نجد أن مقارنته مع النتائج الفعلية الخاصة بالنشاط في حالة وقوعه يسمح باستنتاج فروقات تسمح من معرفة الخلل في النتيجة الدورية ، في المؤسسة و هذا ما يسمح باتخاذ تدابير مستقبلية ، فيما يخص نشاط المؤسسة ، و ذلك بتحليل هذه الفروقات و الوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك .

### المطلب الأول: تعريف و أهداف التكاليف المعيارية .

1-تعريف التكاليف المعيارية :هي تكاليف محسوبة مسبقا ، وهذا التقييم للحركات من الناحية الكمية و القيمة ، ضمن المحاسبة التحليلية ، و إستخراج فروقات بين المعيار و الفعلي ، و يمكن القول بأنها عبارة عن مقادير محددة مقدما لإنتاج سلعة أو أداء خدمة في ظل ظروف معينة ، و التي تتخذ أساسا لقياس و ضبط التكاليف المعيارية .(3).

#### 2-أهداف التكاليف المعيارية :

إن الهدف الرئيسي هو مراقبة تكاليف المؤسسة بالفروقات :

أ-مراقبة عناصر التكاليف المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة .في فترة محددة من الزمن ، و بالتالي إمكانية العمل على تقليصها مستقبلا .

ب-تسمح بتقديم الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية ، عن الانحرافات المستخلصة ، و إتخاذ قرارات تصحيحية للمشاكل الخاصة بالنشاط الدوري للمؤسسة .

ج-تستعمل كوسيلة لتحقيق أهداف الرقابة و الكفاية الإنتاجية للمؤسسة.

---

(3) محاسبة التكاليف النموذجية -ص130 - د. سليمان قراح دار النشر و التوزيع

د- قياس قدرات و إمكانيات المؤسسة في تحقيق البرامج المسطرة .

هـ- تحديد المسؤول عن الانحرافات ، أي تحديد مسؤولية الانحراف في هرم مراكز المسؤولية .

## المطلب الثاني: أنواع التكاليف المعيارية (النموزجية).

1-التكلفة النموزجية النظرية : و هي تعتبر التكلفة المثالية الناتجة عن الإستخدام الجيد

لعوامل الإنتاج ، وهي نادرا ما تتحقق لأن الحالة المثالية هي الحالة النظرية .

2-التكلفة النموزجية التاريخية : هي تكاليف محسوبة إنطلاقا من التكاليف الحقيقية للفترة

الخاسية السابقة ، فهي غير ناتجة عن دراسة علمية .

3-التكلفة النموزجية المحددة : إنطلاقا من تكلفة تنافسية و هي التكاليف المحسوبة وفقا لإنتاج

تنافسي في السوق ، على أساس كمية الإنتاج الأمثل ، وفقا لنفس الهياكل الإنتاجية المتاحة لهذه

الأنشطة ، بحيث يجب أن يكون نفس النشاط ، فالتكاليف الأقل تعتبر هي العقلانية من جانب أقل

تكلفة .

4-التكاليف النموزجية العادية:

و هي التكاليف المحسوبة على أساس مستوى حجم النشاط العادي للمؤسسة الناتجة عن التشغيل

العادي للمؤسسة ، بأخذ أوقات التوقفات الضرورية ، النفقات إلخ....

## المطلب الثالث : مكونات التكاليف المعيارية و تحليل الفروقات :

إن التكاليف المعيارية أو النموزجية المعدة مسبقا ، و التي تعتبر إحدى أساليب المحاسبة التحليلية

هي محسوبة مسبقا وفقا للمعطيات الفعلية الخاصة بالسنوات السابقة، وكذلك وفقا لتقديرات

قدرت على أساس معطيات إحصائية .

حيث نجد أن هذه التكاليف المعيارية تستعمل في مجال تسيير الإنتاج داخل المؤسسة ، إذ يعتبر

تحديد ها أدوات من أدوات مراقبة تكاليف المؤسسة ، و التحكم فيها بغية تحقيق مردودية حسنة

بالنسبة للنشاط الإقتصادي ، وذلك من أجل تدنيها إلى أقصى درجة ممكنة ، وذلك نتيجة مقارنة

التكاليف الفعلية مع التكاليف التقديرية و تحليل الفروقات .

إن التكاليف النموزجية هي إحدى أساليب مراقبة التكاليف على مستوى المؤسسة ، إذ نجد أن

تحديد ها كذلك يكون وفقا لدراسات ميدانية، كدراسة الأسواق و مقارنة الأسعار وفقا للعقلانية

في التكلفة .

هذه الدراسة التقديرية للنشاط تعتبر دراسة نموذجية لنشاط إقتصادي مستقبلي أساسه البيانات الفعلية و هي من إحدى أساليب أخذ القرارات المستقبلية ، نتيجة تحليل الانحرافات بصفة عقلانية ، وفقا لطرق علمية نستطيع بواسطتها التوصل إلى الأسباب التي تؤثر على النشاط بصفة سلبية .  
هذه الانحرافات تتمثل في نوعين من الانحرافات:

1) الانحرافات على المصاريف المباشرة

2) الانحرافات على المصاريف الغير المباشرة

1-الفروقات و تحليلها :

أ-الإستعمالات المختلفة للانحرافات و دورها في عملية التسيير :

إن دراسة التغيرات نتيجة مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية ، على مستوى المحاسبة التحليلية يأتي لإظهار الفوارق الموجبة و السالبة على مستوى نشاط المؤسسة .  
إذ نجد أنه عندما يكون الفرق بين التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية موجبا ، أي التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف الفعلية ، فإن هذا الانحراف يكون في صالح المؤسسة ، هذا يعني أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليف الإنتاج ، أما إذا كان العكس فهذا يعني أن المؤسسة قد تحملت تكاليف فعلية أكبر من التكاليف المعيارية المبرمجة أو المخططة ، حيث نجد أن هذه الفروقات تأخذ عدة أشكال و هي ترجع أساسا إلى التغيرات في الكميات المستهلكة من المواد الأولية أو مصاريف يد العاملة المباشرة او المصاريف الغير مباشرة .

حيث تتمثل الفروقات على المصاريف الغير مباشرة فيما يلي :

- انحراف في الموازنة

- انحراف في النشاط

- انحراف في المردودية

ب - أهمية الانحرافات و دورها في عملية التسيير :

تكمن أهمية دور الانحرافات في عملية التسيير فيما يلي:

1) تحديد بدقة مصدر المسؤولية في وجود الانحراف ، حيث نجد أن الفرق في الكمية تحمل

مسؤوليته على قسم الإنتاج ، و الفرق في السعر تحمل مسؤوليته على قسم المشتريات ،

و هذا بالنسبة للانحراف على مستوى المواد الأولية المستعملة، أما بالنسبة لليد العاملة المباشرة

فإن الانحراف يقسم :

• فرق المدة ( انحراف في الكمية ) و تحدد مسؤوليته على إدارة الإنتاج .

- فرق في أجرة الساعة ( إنحراف في السعر ) و تحدد مسؤوليته على إدارة محاسبة الأجور . وهذا وفقا لمبدأ التحليل الثنائي ، بينما تكون مسؤولية تحميل الإنحرافات في التحليل الثلاثي ، هو نفسه ، إلا أن الإنحراف المشترك تحدد مسؤوليته على الإدارتين .
- 2 ( إتخاذ الإجراءات و التدابير الصحيحة ، ومنها الأقرب للواقع ما يلي :
  - مراجعة أو تعديل ما تم تقديره : وهذا وفقا لمراجعة أسعار المواد الأولية المستعملة ، أي أسعارها و كمياتها .
  - مراجعة أهداف المؤسسة : وهذا يتمثل في إعادة رسم سياسة الإنتاج الكلي للمؤسسة في ظل التصحيحات المذكورة سابقا أو عن طريق إستبدال النشاط بصفة نهائية .
- 3 ( تقييم إمكانيات المؤسسة وقياس قدراتها في تحقيق برامجها . هذا يعني أن قياس قدرات المؤسسة في تحقيق البرنامج المسطر يكون وفقا لما درس مسبقا ، في تحليل الإنحرافات ، إذ يتجلى ذلك في أهم التصحيحات الخاصة بالمواد الأولية المستهلكة ، يد عاملة مباشرة ، مصاريف الإنتاج ... الخ .

## تحليل فروقات الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة :

### 1 - تحليل فروقات الأعباء المباشرة :

إن فروقات الأعباء المباشرة تتمثل في فروقات المواد الأولية و فروقات اليد العاملة ، حيث تتحدد هذه الفروقات وفقا لأسلوبين ، أسلوب التحليل الثلاثي ، و أسلوب التحليل الثنائي .

أ-أسلوب التحليل الثلاثي :

الإنحراف = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

حيث التكلفة الفعلية ت.ف = ك ف س ف

التكلفة المعيارية ت م = ك م س م

حيث ك ف = الكمية الفعلية

س ف = السعر الفعلي

ك م = الكمية المعيارية

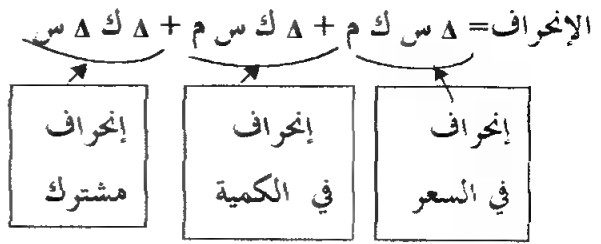
س م = السعر الفعلي

الإنحراف = ت ف - ت م

الإنحراف = ك ف س ف - ك م س م

الإنحراف = ( ك م + Δ ك ) . ( س م + Δ س ) - ك م س م

الإنحراف = ك م س م + ك م س + Δ ك س م + Δ ك س - ك م س م



ب- أسلوب التحليل الثنائي :

إنحراف في الكمية Δ ك س ف

إنحراف في السعر Δ س ك م

أو

إنحراف في الكمية Δ ك س م

إنحراف في السعر Δ س ك ف

## 2- تحليل فروقات النفقات غير المباشرة :

إن فروقات النفقات الغير مباشرة تتمثل في الإنحرافات التالية :

■ إنحراف الموازنة = التكاليف الفعلية - موازنة الإستهلاكات الفعلية

● إنحراف النشاط = موازنة الإستهلاكات الفعلية - موازنة التكاليف لمستوى النشاط المنتظر .

● إنحراف المردودية = موازنة التكاليف لمستوى النشاط المنتظر - التكلفة المعيارية

و يمكن أن نقدم هذا المثال التوضيحي للإنحرافات المباشرة و الغير المباشرة

- بلغت القدرة الإنتاجية الفعلية لأحدى المؤسسات 25000 وحدة منتجة حيث كانت التكلفة

الفعلية للمواد الأولية المستهلكة في العملية الإنتاجية كما يلي: 18000 كلغ ب: 10 د.ج/كلغ

و اليد العاملة المباشرة 3000 سا ب: 15 د.ج/سا

كما كانت التكاليف الفعلية للنفقات الغير مباشرة على النحو التالي :

تكلفة إجمالية 1.031.250 تكلفة الساعة ، 16.5 د.ج/سا ، بينما قدر المستوى التقديري (

المعياري ) ب: 30.000 وحدة المواد الأولية المقدرة 21600 كلغ ب: 6 د.ج./كلغ

اليد العاملة المقدرة 3600 ساب : 18 د.ج/سا . كما بلغت التكاليف الغير مباشرة التي تمثلت

في الصيانة و المقدرة ب2 سا / للوحدة تكلفة الساعة 15 د.ج (10 د.ج ثابتة و 5 متغيرة ) .

المطلوب تحديد الإنحرافات المباشرة و الغير مباشرة .



و هذا حسب ما يلي:

1) حساب الانحراف الإجمالي (مباشر + غير مباشر) للمؤسسة

2) تحليل الانحرافات إلى :

أ- تحليل الانحرافات المباشرة

ب- تحليل الانحرافات الغير مباشرة

ج- التأكد من صحة الانحرافات

الحل النموذجي:

1) جدول مقارنة لحساب انحرافات التكاليف الإجمالية للمؤسسة :

البيانات	التكلفة الفعلية		التكلفة المعيارية			الانحرافات	
	ك	س	ك س	ك	س	+	-
المواد الأولية	18000	10	180000	21600	6	50400	
يد عاملة	3000	15	45000	3600	18	64800	19800
نفقات غير المباشرة ( الصيانة )	62500	16,50	1031250	60000	15	900.000	131250
							161850

الانحراف الإجمالي للمؤسسة

2) أ- تحليل انحراف النشاط للنفقات المباشرة وفقا للتحليل الثلاثي:

\* المواد الأولية :

- انحراف الكمية :  $\Delta$  ك س م = ( ك ف - ك م ) س م = ( 3600 - ) ( 6 ) = 21600 -

- انحراف السعر :  $\Delta$  س ك م = ( س ف - س م ) ك م = ( 21600 ) ( 4 ) = 86400 -

- انحراف مشترك :  $\Delta$  س  $\Delta$  ك = ( س ف - س م ) ( ك ف - ك م ) = ( 4 ) ( 3600 - ) = -

14400

إن الانحراف في المواد الأولية = 50400 +

7) اليد العاملة:

انحراف في الكمية :  $\Delta$  ك س م = ( ك ف - ك م ) س م = ( 600 - ) ( 18 ) = 10800 -

انحراف السعر :  $\Delta$  س ك م = ( س ف - س م ) ك م = ( 3600 ) ( 3 - ) = 10800 -

انحراف مشترك :  $\Delta$  س  $\Delta$  ك = ( س ف - س م ) ( ك ف - ك م ) = ( 3 - ) ( 600 - ) = 1800 +

إنحراف في اليد العاملة = -19800

إنحراف النفقات المباشرة = إنحراف مواد أولية + إنحراف يد العاملة

$$30600+ = 19800- 50400+ = // // //$$

ب- تحليل إنحراف النفقات الغير مباشرة:

\* الإنحراف الكلي للنفقات الغير مباشرة = التكاليف الفعلية - التكاليف المعيارية

$$\text{الإنحراف الكلي ل. ن. غ. م.} = (16,5 \times 62500) - (15 \times 60000)$$

$$900000 - 1031250 = // // //$$

$$\boxed{\text{الإنحراف الكلي ل. ن. غ. م.} = +131250}$$

تحليل هذا الإنحراف إلى إنحرافات جزئية

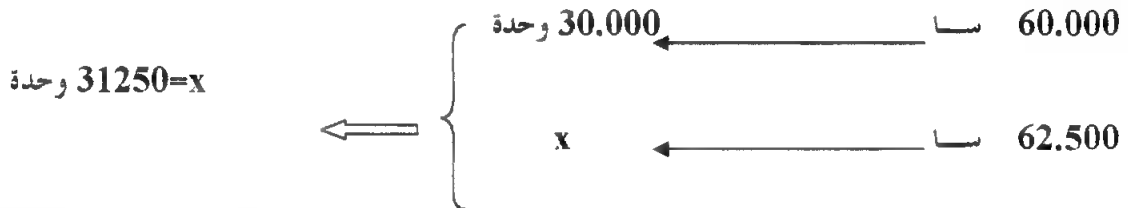
- إنحراف الموازنة = التكاليف الفعلية - موازنة الإستهلاكات الفعلية

$$\left[ 600000 + (5 \cdot 62500) \right] - 1031250 = // //$$

$$118750+ = 912500 - 1031250 = \text{إنحراف الموازنة}$$

إنحراف النشاط = موازنة الإستهلاكات الفعلية - موازنة التكاليف التقديرية لمستوى النشاط المنتظر.

الإنتاج المنتظر:



$$\text{التكلفة التقديرية للوحدة} = \text{ت م} + \text{ت ث} = \frac{600000 + (60000 \times 5)}{30} = 30$$

د. ج

$$30 = \frac{600.000 + (60000 \times 5)}{30.000}$$

الإنتاج المعياري

$$30 \times 31250 + 912500 = \text{إنحراف النشاط}$$

$$25000 - = 937500 - 912500 = // //$$

- إنحراف المردودية = موازنة ت المعيارية لمستوى الإنتاج المنتظر - التكلفة المعيارية

$$37500+ = 900.000- (30 \times 31250) = // //$$

$$37500 + (25000-) + 118750 = \text{إنحراف النفقات الغير مباشرة}$$

$$131250 + = \text{إنحراف النفقات الغير مباشرة}$$

$$- \text{إنحراف النفقات الغير مباشر} = 118750 + (-25000) + 37500$$

$$\text{إنحراف النفقات الغير مباشرة} = + 131250$$

$$\text{الإنحراف الكلي للمؤسسة} = \text{إنحراف النفقات المباشرة} + \text{إنحراف النفقات الغير المباشرة}$$

$$= 131250 + 30600$$

$$= 161850 \quad // \quad // \quad //$$

## المطلب الرابع : تقييم أسلوب التكاليف المعيارية

إن أسلوب التكاليف المعيارية التي يعتبر من بين أساليب المحاسبة التحليلية ، و المستعمل في حساب التكاليف ، و أسعار التكلفة ، يعتبر من بين الأساليب الناجعة في تحديد النتائج ، وفقا للتقديرات و هذا مما يتميز به من تقنيات تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة ، وفقا للإنحرافات و ذلك نتيجة مقارنة النشاط الفعلي ، و النشاط التقديري ، حيث نجد أن النشاط التقديري المبني على أساس المعطيات الفعلية للمنتوجات الماضية بالإضافة إلى التقديرات الحالية القائمة على أساس الدراسات الميدانية، يعتبر أداة من أدوات المقارنة مع النتائج الفعلية ، بغية الوقوف على النقائص التي سوف تحدثه ، و كذلك مراقبة التكلفة الخاصة بكل عنصر من العناصر التي تدخل في الإنتاج أو التي لها علاقة بالهيكل الإنتاجي ، و هذا كله يأتي نتيجة المقارنة بين الفعلي ، و التقديري و تحليل الإنحرافات التي تعبر ، عن أما النقائص أو الأجايبات التي تحصلت عليها المؤسسة نتيجة مزاولة النشاط و بالتالي تستطيع مراجعة تكاليفها ، وأخذ تدابير و قرارات فيما يخص طريقة الإنتاج الخاصة بالنشاط الإقتصادي ، بحيث تقف المؤسسة على المتسبب في ذلك الإنحراف وعلى أي مسؤولية يقع ، و ذلك نتيجة تحليل الإنحراف على النشاط المباشر وفقا لتقنيات معروفة تسمى بالوسائل الخاصة بتحليل الإنحرافات ، مما يساعدها على تخطيط التكاليف بأقل تكلفة بالنسبة للسنوات المقبلة .

## المطلب الخامس :دراسة مقارنة لطرق حساب النتيجة حسب

### أساليب المحاسبة التحليلية

إن المتمعن في كيفية حساب التكاليف ، و بالتالي حساب النتيجة التحليلية حسب الأساليب المختلفة لتقنية المحاسبة التحليلية ، يستنتج أن هناك إختلاف واضح في النتيجة . المعنى هنا هو أنه لكل أسلوب من هذه الأساليب طريقة في تحديد مجمل التكاليف الخاصة بها ، و ذلك وفقا

لمبادئ كل طريقة على حدى . ولكن الأمر الذي أدى إلى هذا الاختلاف يكمن في أربعة نقاط رئيسية هي :

● النقطة الأولى : فرق الأقسام وهو يتمثل في ذلك الجزء من تكلفة القسم غير الموزعة أو الموزعة بالزيادة .

وهو  $( \text{تكلفة وحدة القسم} \times \text{عدد الوحدات} ) - \text{تكلفة القسم}$

فإذا كان موجب يضاف إلى النتيجة أما إذا كان سالب يحذف .

■ النقطة الثانية : تعديل المخزونات .

هذا يعني أننا نقوم بتعديل المخزونات على أساس أن المخزونات الحقيقية التي لا تتغير هي مخزونات أسلوب التكلفة الكلية ، حيث نقوم بمعالجة المخزونات الخاصة و المتمثلة في المواد الأولية و الإنتاج ، بحيث نحري فروقات بين مخزون أسلوب التكلفة الكلية و مخزونات الطرق الأخرى ، وذلك بالنسبة للمواد أو الإنتاج ثم نقوم بجمع الفرق ( في المواد + في الإنتاج ) فإذا كان الفرق موجب يضاف إلى النتيجة ، أما إذا كان سالب يحذف من النتيجة .

■ النقطة الثالثة : إضافة التكاليف غير المحملة :

في أسلوب التكلفة المتغيرة تضاف التكلفة الخاصة ، بالتكاليف الثابتة بالنقصان ، أي حذف التكاليف الثابتة من النتيجة .

في أسلوب التحميل العقلاني يعالج ربح زيادة الفعالية بالزيادة إلى النتيجة و يحذف تكلفة البطالة من النتيجة .

\*النقطة الرابعة : بالإضافة إلى النقاط السالفة الذكر ، ففي طريقة أسلوب التكلفة التقديرية ، تحسب الإنحرافات على كل عنصر ساهم في الإنتاج ، وهي على سبيل المثال المادة الأولية ، المادة الأولية ، تكاليف غير مباشرة ، اليد العاملة . والمجموع إذا كان موجب يحذف من النتيجة .

وعلى هذا الأساس فعند تقدير أو القيام بتوحيد النتيجة على أساس النقاط السابقة الذكر وهي : النقاط الهامة التي تؤدي إلى عدم وجود نفس النتيجة التحليلية ، نجد أن النتيجة التحليلية تتأثر بهذه العوامل فالزيادة أو النقصان هي التي تؤكد من أن هذه النقاط هي النقاط المؤثرة في ذلك ، بحيث نتحصل على نفس النتيجة التحليلية بالنسبة لكل الأساليب ، ويمكن أن نعبر عن هذه التغيرات التي تؤثر على النتائج في الجدول التالي .

أسلوب التكلفة الكلية	أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	أسلوب التكلفة المتغير	أسلوب التكلفة التقديرية
النتيجة التحليلية X تعديل المخزونات مخزون آخر مدة للمستهلكة // // // للإنتاج Σ	النتيجة التحليلية Y (1) فرق الأقسام - 1 (2) تعديل المخزونات * (3) فروق التحميل	النتيجة التحليلية Z (1) فرق الأقسام - 2 (2) تعديل المخزونات * (3) التكاليف الثابتة	النتيجة التحليلية V (1) فرق الأقسام - 3 (2) تعديل المخزونات *** (3) يحمل الفروقات ويسمى بالفروق في الاستهلاك .
نتيجة W	نتيجة W	نتيجة W	نتيجة W

Σ هو تعديل المخزونات ، يحسب بالنسبة لكل طريقة ، ويقارن بأسلوب ت الكلية .

### دراسة حالة : حول دراسة مقارنة لطرق حساب التكاليف و أسعار التكلفة

#### - موضوع الحالة :

هذه الحالة عبارة عن دراسة مقارنة للطرق الأربعة لحساب التكاليف و أسعار التكلفة .  
الموضوع محل الدراسة يوضح بأن لكل مؤسسة ، هناك خطة يجب اتباعها من ناحية الطريقة المتبعة  
هذه المؤسسة المتعددة التقنيات تهدف إلى إنتاج و بيع 3 أنواع من المنتجات هي على الشكل  
التالي

X.Y.Z و باستعمال نفس المادة الأولية ، بحيث هناك ورشتان تقومان بكل عملية الإنتاج، فالإنتاج  
X تقوم بإنتاجه الورشة A و المنتجين Z.Y تقوم بإنتاجها الورشة B.  
المعلومات الخاصة بالشهر جانفي هي معطيات في الملحق رقم 1. حول الإستهلاكات و المخزونات  
و ذلك بالنسبة للطرق كلية ، تحميل عقلاني ، متغيرة .

#### المطلوب :

1 حساب التكاليف و أسعار التكلفة و هذا حسب ما يلي :

- 1- أسلوب التكلفة الكلية .
- 2- أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و هذا حسب معدلات  
النشاط التالية :

- القسم الرئيسي : التموين 0,8

- القسم الرئيسي : الورشة A 0,7

- القسم الرئيسي : الورشة B 1

- القسم الرئيسي : التوزيع 1,2

ملاحظة : تكلفة وحدة العمل يجب أن تحتوي على رقم واحد بعد الفاصلة بالنسبة لكل الطرق مقربة للرقم الأعلى .

3- طريقة التكلفة المتغيرة و هذا مع الأخذ بعين الاعتبار ان هناك قسط من

التكاليف الثابتة في مخزون أول مدة مقدر بـ : 5000 دج .

4- حسب طريقة التكاليف التقديرية و هذا انطلاقا من المعلومات المقدمة في

الملحق رقم 2.

II بعد حساب النتيجة التحليلية الإجمالية حسب طريقة الأقسام المتجانسة قارن هذه النتيجة المتحصل عليها مع نتائج الطرق الأخرى مع توضيح أسباب وحجم الفروقات فيما يخص طريقة التكاليف التقديرية بحيث الفروقات في الإستهلاك يجب جمعها في فرق واحد .

III حساب النتيجة الصافية في المحاسبة التحليلية باعتبار أن كل الأعباء و الإيرادات قد حملت مع دراسة مقارنة للطرق الأربعة.

الملحق رقم 1 :

-المواد الأولية :

\*مخزون أول مدة : 5000 كلغ x 9 دج/كلغ

\* مشتريات شهر جانفي : 10000 كلغ x 5,5 دج / كلغ

\*إستهلاكات شهر جانفي :

المنتوج x = 1000 كلغ

المنتوج y = 4000 كلغ

المنتوج z = 9000 كلغ

-يد عاملة :

المنتج  $x = 1300$  سا ب 12,5 د.ج/سا

المنتج  $y = 6000$  سا ب 15 د.ج/سا

المنتج  $z = 9000$  سا 20 د.ج/سا

-الأعباء الغير مباشرة :

الأقسام	الأعباء الثابتة	الأعباء المتغيرة	المجموع	طبيعة وحدة العمل
الاقنوين	11000	39000	50000	كلغ مشتراة
الورشة A	2000	10000	12000	وحدات منتجة
الورشة B	15000	75000	90000	وحدات منتجة
التوزيع	1760	16500	18260	100 د.ج من رقم الأعمال

\* إنتاج شهر جانفي :

المنتج  $x = 2000$  وحدة

المنتج  $y = 2000$  وحدة

المنتج  $z = 4000$  وحدة

\* مخزون آخر مدة :

مواد أولية : 900 وحدة

المنتج  $x = 500$  وحدة

المنتج  $y = 200$  وحدة

المنتج  $z = 1000$  وحدة

الملحق رقم 02 :

التكاليف التقديرية :

\* المواد الأولية المستهلكة :

المنتج  $x = 1000$  كلغ  $x \cdot 9$  د.ج للكلغ

المنتج  $y = 4000$  كلغ  $x \cdot 9$  د.ج للكلغ

المنتج  $z = 9000$  كلغ  $x \cdot 9$  د.ج للكلغ

# I حساب التكاليف و سعر التكلفة

1-I : طريقة الأقسام المتجانسة

## جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة

البيان	تموين	الورشة A	الورشة B	التوزيع
مجموع التوزيع II	50.000	12.000	90.000	18.260
ط.و.ع	وحدة مشتراة	وحدة منتجة	وحدة منتجة	100 د.ج من رع
ع.و.ع	10.000	2.000	6.000	4.500
تكلفة الوحدة	5	6	15	4,1

\* تكلفة شراء المادة الأولية: - تكلفة الإنتاج

البيان	المبالغ	البيان	X	Y	Z
من شراء المادة الأولية		تكلفة المواد المستهلكة	10000		
5.5. 10000	55000	10. 1000. X		40000	
مصاريف الشراء		10. 4000. Y			90000
5. 100000	50000	10. 9000. Z			
تكلفة الشراء	105000	مصاريف الإنتاج:			
محزون أول مدة	45000	بدعامة مباشرة	16250	90000	180000
		12.5. 1300. X			
		15. 6000. Y			
		20. 9000. Z			
تكلفة الشراء الإجمالية	150000	مصاريف غير مباشرة	12000	30000	60000
عدد الوحدات	15000	6. 2000. X			
		15. 2000. Y			
		15. 4000. Z			
تكلفة شراء الوحدة	10	تكلفة الإنتاج الإجمالية	38250	160000	330000
		عدد الوحدات المنتجة	2000	2000	4000
		تكلفة الإنتاج الوحدة الواحدة	19.1	80	82.5



\* سعر التكلفة:

البيان	X	Y	Z
تكلفة الإنتاج المباع:			
$19,1. 1500 : x$	28650		
$80. 1800 : y$		144000	
$82,5. 3000 : z$			247500
*مصاريف التوزيع الغير مباشرة			
$4,1. 450 : x$			
$4,1 . 1440 : y$	1845	5904	
$4,1. 2610 : z$			10701
سعر التكلفة	30495	149904	258201

\*النتيجة التحليلية الإجمالية :

البيان	X	Y	Z
رقم الأعمال			
$30. 1500 : x$	45000		
$80. 1800 : y$		144000	
$87. 3000 : z$			261000
سعر التكلفة	30495	149904	258201
			↓
النتيجة التحليلية	14505	5904	2799
النتيجة التحليلية الإجمالية		11400	

1-1 \* طريقة التحميل العقلاني :

جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة :

البيان	تكوين		الورشة A		الورشة B		التوزيع	
	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة
مجموع التوزيع	11000	39000	2000	10000	15000	7500	1760	16500
التحميل						0		
معامل التحميل	0,8		0,7		1		1,2	
تكاليف ثابتة محملة	8800		1400		15000		2112	
فرق التحميل	2200-	600-			0		352+	
مجموع التوزيع II	47800	11400	90000	18612	100 د.ج من ر ع			
ط.و.ع								
ع،و،ع	10000	2000	6000	4500				
متكلفة الوحدة	4,78	5,7	15	4,2				

\* تكلفة الإنتاج :

البيان	X	Y	Z
تكلفة المواد المستعملة	9850		
9,85. 1000.X			
9,85. 4000. Y			
9,85. 9000. Z			
مصاريف الإنتاج المباشرة			
12,5. 1300.X			
15. 6000. Y			
20. 9000. Z			
مصاريف غير مباشرة			
5,7. 2000.X			
15. 2000. Y			
15. 4000. Z			
تكلفة الإنتاج	37500	159400	328650
عدد الوحدات المنتجة	2000	2000	4000
تكلفة الوحدة	18,75	79,7	82,16

\* تكلفة الشراء :

البيان	المبالغ
ثمن شراء	55000
5,5. 10000	
مصاريف الشراء غ م :	
4,78 . 100000	47800
المجموع	102800
+ محزون أول مدة	45000
التكلفة الإجمالية	147800
عدد الوحدات	45000
س	
تكلفة الوحدة	9,85

\* سعر التكلفة:

البيان	X	Y	Z
تكلفة المنتج المباع:			
18,75. 1500 : X	28125	143460	246480
79,7. 1800 : Y			
82,16. 3000 : Z			
م/التوزيع الغير مباشر			
4,2. 450 : X	1890	6048	10962
4,2. 1440 : Y			
4,2. 2610 : Z			
سعر التكلفة	30015	149508	257442

- تابع لأسلوب التحميل العفوي -  
لتكاليف الشايتة

\* النتيجة التحليلية الإجمالية :

البيان	X	Y	Z
رقم الأعمال			
30. 1500. X	45000		
80. 1800. Y		144000	261000
78. 3000. Z	30015		257442
سعر التكلفة		149508	↓
النتيجة التحليلية	14985	(5508)	3558

13035=

I- 3 : طريقة التكلفة المتغيرة:

جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة :

البيان	تمويل	الورشة A	الورشة B	التوزيع
التكاليف المتغيرة	39000	10000	75000	165000
ط.و.ع	وحدة مشتاة	وحدة منتجة	وحدة منتجة	100 د.ج من د.ع
ع.و.ع	10000	2000	6000	4500
تكلفة الوحدة	3,9	5	12,5	3,6

\* تكلفة الإنتاج :

البيان	X	Y	Z
تكلفة المواد المستهلكة			
8.93 . 1000 : X	8930		
8.93 . 4000 : Y		35720	
8.93 . 9000 : Z			80370
مصاريف الإنتاج المباشرة			
12.5 . 1300 : X	16210		
15 . 4000 : Y		90000	
20 . 9000 : Z			180000
مصاريف الإنتاج غير مباشرة			
5 . 2000 : X	10000		
12.5 . 4000 : Y		25000	
12.5 . 9000 : Z			50000
تكلفة الإنتاج الإجمالية	35180	150720	310370
عدد الوحدات المنتجة	2000	2000	4000
تكلفة إنتاج الوحدة	17,59	75,36	77,59

\* تكلفة الشراء:

البيان	المبالغ
ثمن الشراء	
5.5. 10000	55000
مصاريف التمويل	
3,9. 10000	39000
المجموع + مخزون أول مدة	
	94000
	40000
التكلفة الإجمالية	134000
عدد الوحدات	15000

\* سعر التكلفة :

البيان	X	Y	Z
تكلفة الإنتاج المباع			
17,59. 1500 :X	26385		
75,36. 1800 :Y		133648	
77,59. 3000 :Z			232770
مصاريف التوزيع			
3,6. 450 :X			
3,6. 1440 :Y	1620		
3,6. 2610 :Z			
		5184	9396
سعر التكلفة	28005	140832	242166

\* النتيجة التحليلية /هامش على التكلفة المتغيرة :

البيان	X	Y	Z
رقم الأعمال	45000	144000	261000
سعر التكلفة	28005	140832	242166
هامش / ت م	16995	3168	18834
مجموع هامش / ت م	38997		

I - 4- طريقة التكلفة التقديرية :

البيان	X			Y			Z		
	ك	س	م	ك	س	م	ك	س	م
- مواد أولية مستعملة	1000	9	9000	4000	9	36000	9000	9	81000
- اليد العاملة			14500			76000			170000
أعباء غير مباشرة			11000			20000			50000
تكلفة الإنتاج خ. و.ع			345000			13200			301000
			2000			2000			4000
تكلفة إنتاج الوحدة	17,25			66			75,25		

\* سعر التكلفة:

البيان	X	Y	Z
تكلفة المنتج المباع			
17,25. 1500:X	25875		
66. 1800 :Y		118800	
75,25. 3000 :Z			225750
مصاريف التوزيع			
% 3. 45000:X			
% 3. 1440 :Y			
% 3. 2610 :Z			
	1350		
		4320	7830
سعر التكلفة	27225	123120	233580

\*النتيجة التحليلية الإجمالية:

البيان	X	Y	Z
رقم الأعمال	45000	144000	261000
سعر التكلفة	2725	123120	233560
النتيجة التحليلية	17775	20880	27420
النتيجة التحليلية الإجمالية	66075		

II- المقارنة

1- الطريقة الكلية: 11400

أ- فرق الأقسام :

$$\text{التوزيع} = 4,1 \cdot 4500 = 18450$$

$$= 18260 - 18450 = 190 \leftarrow \text{تضاف إلى النتيجة الصافية}$$

ب: فرق المخزون :

المواد الأولية = مخ 1 + المدخلات - المخرجات

$$= (105000 + 45000) - (90000 + 40000 + 10000)$$

$$= 150000 - 140000 = 10000 \text{ د.ج}$$

المواد المنتجة :

$$X : 38250 - 28650 = 9600$$

$$Y : 160000 - 144000 = 1600$$

$$Z : 330000 - 247500 = 82500$$

$$108100$$

$$\text{مخزون أول مدة : } 108100 + 10000 = 118100$$

2- طريقة التحميل العقلاني: 13035

\* فرق الأقسام :

$$\text{التوزيع} = 4,2 \cdot 4500 = 18900$$

$$= 18612 - 18900 = 288 \leftarrow \text{تضاف إلى النتيجة الصافية}$$

\* فرق المخزون :

$$\text{مواد أولية} = 147800 - 137900 = 9900$$

\*المواد المنتجة :

$$9375 = 28125 - 37500 = x$$

$$15940 = 143460 - 159400 = y$$

$$82170 = 246480 - 328650 = z$$

$$+107485$$

$$117385 = 9900 + 107485 = \text{مخزون أول مدة}$$

$$117385 - 118100 = \text{الفرق في المخزون بين الكلية و التحميل العقلاي}$$

$$715 =$$

\*التكاليف الثابتة غ. المحملة

$$2200 = 0,2 \cdot 11000 = \text{تموين}$$

2800 تطرح من النتيجة

$$600 = 0,3 \cdot 2000 = A \text{ ورشة}$$

$$352 = 0,2 \cdot 1760 = \text{التوزيع} \leftarrow \text{تضاف إلى النتيجة الصافية}$$

$$38997 = \text{طريقة التكلفة المتغيرة :}$$

\*فرق المخزون :

$$(80370 + 35720 + 8930) - 134000 = \text{المواد الأولية}$$

$$8980 =$$

المنتجات :

$$8795 = 26385 - 35180 = x$$

$$15072 = 135648 - 150720 = y$$

$$77600 = 232770 - 310370 = z$$

$$101467$$

$$8980 +$$

$$110447 \leftarrow \text{تكلفة مخزون آخر مدة}$$

$$7653 = 110447 - 118100 = \text{التعديل} \leftarrow \text{تضاف إلى النتيجة}$$

\*التكاليف الثابتة :

$$5000 = \text{مخزون أول مدة}$$

$$11000 = \text{تموين}$$

$$2000 = A \text{ ورشة}$$

$$15000 = \blacksquare \text{ ورشة}$$

$$1760 = \text{توزيع}$$

$$\text{مجموع ثا} = 34760 \leftarrow \text{تطرح من النتيجة}$$

فرق الأقسام :

$$16200 = (3,6. 4500) \text{ التوزيع}$$

$$300 = 16200 - 16500 = \leftarrow \text{تطرح إلى النتيجة}$$

$$4 - \text{طريقة التكلفة التقديرية} = 66075$$

\*المادة الأولية :

$$140000 = 90000 + 40000 + 10000 = \text{ط الكلية}$$

$$126000 = 81000 + 36000 + 9000 = \text{ط تقديرية}$$

$$+ 14000 = \text{الفرق}$$

\*تكاليف الغير مباشرة :

$$102000 = 60000 + 30000 + 12000 = \text{ط الكلية}$$

$$81000 = 50000 + 20000 + 11000 = \text{ط تقديرية}$$

$$+ 21000 : \text{الفرق}$$

\*التوزيع:

$$18260 = \text{ط الكلية}$$

$$13500 = \text{ط تقديرية}$$

$$4760 : \text{الفرق}$$

\*اليد العاملة:

$$286250 = 180000 + 90000 + 16250 = \text{ط الكلية}$$

$$260500 = 170000 + 76000 + 14500 = \text{ط تقديرية}$$

$$25750 : \text{الفرق}$$



$$\text{*مجموع الفروقات في الإستهلاك} = 14000 + 21000 + 4760 + 25750 = 65510$$

\*مخزون آخر مدة :

$$x : 8625 = 25875 - 34500$$

$$y : 13200 = 118800 - 132000$$

$$z : 75250 = 225750 - 301000$$

$$\text{المجموع: } 97075$$

$$\text{التعديل في مخزون آخر مدة} = 108100 - 97075$$

$$= 11025 \quad \leftarrow \text{تضاف إلى النتيجة}$$

و بالتالي نجد بأن العوامل التي تأثر على طرق التي تؤدي إلى عدم وجود نفس النتيجة تتمثل فيما يلي:

- طريقة أسلوب التكلفة الكلية : فرق الأقسام و خسارة في المخزون.
  - طريقة التحميل العقلاني : فرق الأقسام ، فوارق التحميل، فوارق المخزون ، خسارة في المخزون.
  - طريقة التكاليف المتغيرة : فرق الأقسام ، فرق المخزون ، مجموع التكاليف الثابتة ، خسارة في المخزون.
  - طريقة أسلوب التكاليف التقديرية : فرق المخزون ، فرق في الإستهلاك ، خسارة في المخزون .
- و على هذا الأساس يمكن تلخيص هذا في الحسابات التالية، و ذلك من أجل التأكد من صحة العمليات المحاسبية و المؤثرات التي تؤثر على النتيجة.

\* النتيجة التحليلية الصافية حسب الطريقة الكلية :

البيان	مدين	دائن
النتيجة التحليلية الإجمالية		11400
فرق الأقسام		190
خسارة في المخزون	1000	
النتيجة ص		10590

\* النتيجة التحليلية الصافية حسب طريقة التحميل العقلائي :

البيان	مدين	دائن
النتيجة التحليلية الإجمالية		13035
فرق الأقسام		288
فرق تكاليف ثابتة غير محملة	2800	352
فرق المخزون		715
خسارة في المخزون	1000	
ن ص		10590

\* النتيجة التحليلية حسب الطريقة المتغيرة :

البيان	مدين	دائن
النتيجة التحليلية الإجمالية		38997
فرق الأقسام	300	
فرق المخزون		7653
* تكاليف ثابتة	34760	46350
خسارة في المخزون	1000	
ن ص		10590

\* النتيجة التحليلية الصافية حسب الطريقة التقديرية :

البيان	مدين	دائن
النتيجة التحليلية الإجمالي		66075
فرق المخزون		11025
فرق في الاستهلاك	65510	
خسارة في المخزون	1000	
ن ص		10590

### خلاصة الفصل الثالث:

إن دراسة التكاليف الخاصة بالنشاط الاقتصادي من أجل تحديد النتيجة، وفقا لمحاسبة التكاليف، تركز على أساس أربع نظريات أساسية، هي أسلوب التكلفة المتغيرة التحميل العقلاني للتكاليف التقديرية، حيث تعتبر الأساليب الثلاثة الأخيرة أدوات تسييرية. تعتمد على تحليل البيانات الخاصة بالنشاط، وفقا لدراسة المعلومات في المؤسسة. عن طريق مجموعة من الوسائل، التي تستعمل لاكتشاف الحقائق ذات الصلة المباشرة أو الغير مباشرة، بالقرارات التي سوف تتخذ على مستوى المؤسسة، بغية تحقيق العقلانية الاقتصادية، و المالية، في نطاق الاستعمال الأمثل للوسائل المتاحة تحت تصرف المؤسسة.

كون أن الهدف المالي، من بين الأهداف الاقتصادية، التي تسعى المؤسسة جاهدة لتحقيقه، وذلك وفقا للاستعمال الأمثل للموارد الخاصة بالمؤسسة. على أساس إحدى التقنيات الكمية و الكيفية، و هي المحاسبة، حيث يستحسن أن يكون الأسلوب المستعمل في تقييم النشاط، هو أسلوب تسييري مثل أسلوب التكاليف التقديرية التي يهدف من حيث التسيير، إلى تحقيق ثلاث فوائد أساسية، و هي تحديد مسؤولية الانحراف. و على من يقع في المؤسسة، إمكانية أخذ القرارات المستقبلية، نتيجة مقارنة الفعلي بالتقديري، و تحديد سلبيات التسيير. و دراسة المردودية بالنسبة للأقسام المتجانسة وفقا لأسعار التنازل.

## الفصل الرابع : المحاسبة التحليلية كنظام معلومات و علاقتها باتخاذ القرار.

يمكن اعتبار أنشطة المؤسسة التي تنطوي على تجميع و تصنيف و تبويب البيانات في المحاسبة التحليلية بمثابة أنظمة للمعلومات (1) حيث تعرف المعلومات بمثابة انتقاء المعرفة ، التي تستعمل في تحليل البيانات التي تتولد عن طريق التقنية المدروسة، و يشبه نظام المعلومات بدرجة كبيرة نظام الإنتاج حيث يتم تحويل المادة الخام بالإضافة إلى عناصر أخرى التي تدخل الإنتاج إلى منتج قد يستهلك في النهاية . أو يستخدم كمادة أولية في إنتاج منتج آخر و بالمثل يتم تحويل الإشارات عن الأحداث الاقتصادية لنشاط إقتصادي معين، عن طريق تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية ، و هذا عن طريق استعمال كل مفاهيمها المعلوماتية ، في مجال معرفة و تحليل النشاط ، مما يمكن من تحديد نظام المعلومات في المؤسسة يترجم إلى تقارير قد تستند إليها المستويات الإدارية في اتخاذ قرارات و تدابير مستقبلية عن طريق تحليل المعلومات المحاسبية وفقا للطرق الخاصة بمحاسبة التكاليف ، و الوقوف على أهم النقاط الخاصة بالنشاط.

## المبحث الأول: مفهوم التيسير و أهدافه و مجال تطبيقه بين النظرية و التطبيق:

إن التيسير بمجموع أدواته التطبيقية و النظرية من معلومات مستخلصة من النظريات و التقنيات و العلوم ، يعتبر بمثابة العمود الفقري للمؤسسة إذ نجده اللبنة الأولى لإعطاء صور حقيقية عن نشاطات المؤسسة ، من الناحية الكمية و العددية ، وذلك نتيجة تطبيق كل ما ذكر سابقا على إنتاج ما .

## المطلب الأول : مفهوم التيسير من وجهة نظر الإنتاج:

إن التيسير هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات الإدارية و الإنتاجية و هذا في مجال المؤسسة الإنتاجية. حيث يتضمن الإجراءات الإدارية ، التخطيط ، التنظيم و المتابعة ، تخطيط طرق الإنتاج و تنظيمها و المتابعة أي الإشراف على الخطط الإنتاجية و متابعتها وفقا لتقنية عددية كالمحاسبة التحليلية التي تعتبر وفقا لمعلوماتها أداة من أدوات تقييم النشاط للمؤسسة، إذ عن طريق تقنياتها و باستعمال معلوماتها ، التيسيرية يتم تقييم و أخذ التدابير الخاصة بالنشاط ، فيما يخص الإجراءات الإنتاجية التي تتعلق بتنفيذ الخطط الإنتاجية .

1 ( المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية ص 13 . أحمد رجب عبد العال . مركز الاسكندرية للمطبوعات الجامعية.

و على هذا الأساس نستطيع القول أن التسيير من وجهة الإنتاج هو عقلنة الطريقة الإنتاجية ، بحيث نتحصل على أكبر إنتاج بأقل تكلفة ممكنة ، وهذا باستعمال طرق إنتاجية مثلى درست وفقا لأساليب البرمجة الخطية ، على أساس أنها البرنامج الإنتاجي الأمثل. و لكن هذا وحده لا يكفي، لأن دراستها أي دراسة الخطة الإنتاجية يتطلب نشاط المؤسسة وفقا لأسلوب المحاسبة التحليلية ، وهو ما يعطي نتائج الإنجاز الفعلي التي تقارن مع نتائج الفترة السابقة و مع المؤسسات التي لها نفس الإنتاج أو مع أهداف تقديرية من أجل أخذ تدابير خاصة بالنشاط . كزيادة حجم الإنتاج أو المبيعات مثلا أو تدنيته أو إستبداله ..... إلخ....

-تسيير الإنتاج : هي تطبيق الإجراءات الإدارية و الإنتاجية على موضع الإنتاج ، أي ممارسة الوظيفة الإنتاجية في الواقع ، و هذا يكون وفقا للطريقة المحاسبية المتبعة في المؤسسة.

فتقييم الإنتاج وفقا لإحدى الأساليب الخاصة بالمحاسبة التحليلية يسمح للمؤسسة من تقييم نتيجة النشاط ، و لكن الأسلوب الأنجع في التسيير هي طريقة التكلفة المتغيرة ، إذ يسمح للمؤسسة من معرفة التكاليف الموافقة لرقم أعمال نقطة الصفر، و بالتالي محاولة معرفة التكاليف العقلانية للإنتاج ، أما فيما يخص أسلوب التكاليف التقديرية فهو يتمثل في دراسة الانحرافات نتيجة مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية ، و بالتالي معرفة أسباب الضعف الإنتاجي و على مسؤولية من يقع ذلك و على هذا الأساس يمكن القول بأن الطريقة الجدية و العقلانية في مجال التسيير هي طريقة التكلفة التقديرية و ذلك بما تتميز به من أساليب تقييمية لتسيير الإنتاج و بالتالي أخذ التدابير و القرارات المستقبلية الخاصة بدراسة النشاط الإقتصادي للمؤسسة.

## المطلب الثاني: أهداف التسيير من ناحية الإنتاج:

إن أهداف التسيير من ناحية الإنتاج تتمثل فيما يلي: و ذلك من وجهة المحاسبة التحليلية :

- 1) تحديد سعر البيع العقلاني من وجهة نظر السوق .
- 2) إمكانية توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات و ذلك وفقا لتكلفة وحدة العمل.
- 3) حساب مردودية الأقسام و بالتالي معرفة نسبة النتيجة بالنسبة لكل قسم وفقا لأسعار التنازل .
- 4) تحديد نتيجة التسيير أي أخذ القرارات الموضوعية فيما يخص طريقة الإنتاج.
- 5) تحديد مسؤولية السليبات وفقا لمراكز المسؤولية.

كل ما سبق ذكره هو محاولة الوصول إلى أقصى إنتاج ممكن بأقل تكلفة ، و هذا السياق هو من الجانب الداخلي للمؤسسة . إلا أن هناك بعض العوامل الخارجية التي تحكم تسيير الإنتاج ، تتمثل

في أنشطة البنوك التي يمكن لها أن تعطي قروض ، لهذه المؤسسات بمعدل فائدة وشروط مقبولين ، إذ يعتبر تمويل نشاط هذه المؤسسات من طرف البنوك المشكل العام في معظم الحالات ، إذ تعتبر المؤسسات المالية المصدر الوحيد لذلك، و هذا نظرا لمعرفة مردوديتها هذا يعني أنه قبل إعطائها الموارد اللازمة لتمويل المشروع و المتمثلة في القروض حيث ينبغي معرفة مردوديتها ، و هذا يدل على عدم المخاطرة من جانب المؤسسات المالية ، قبل القيام بدراسة مالية للمؤسسة ، أي دراسة التوازن المالي للمؤسسة ، هذا يعني تحديد الموارد اللازمة لتغطية الاحتياجات الضرورية للإنتاج مع بقاء مردودية جيدة ، و هذا له أهمية في مجال التسيير الخاص بالمؤسسة .

### المطلب الثالث: التسيير من وجهة نظر المحاسبة التحليلية و التسيير:

إن التحكم في التسيير الخاص بنشاط المؤسسة من أجل تحقيق نتائج إيجابية ، يكمن في التحكم في التقنيات الخاصة بمراقبة التسيير ، فالحاسبة التحليلية هي إحدى هذه التقنيات الهامة و الغنية بالمعلومات الخاصة بذلك ، إذ نجد أن تصنيف النفقات يسمح للمؤسسة من التحكم في التكاليف و ذلك فيما يخص نوعيتها أو طبيعتها أو الكمية اللازمة لذلك الإنتاج ، حيث نجد أن نوعية التكاليف إذا صنف حسب طبيعة الإنتاج تسمح من اختيار الكمية المثلى للنفقات . و هذا مما يؤدي إلى تدنية التكاليف الخاصة بالصنع مما يؤدي إلى الإقتصاد في التكلفة ، الذي بدوره يؤدي إلى نقص نفقات التسيير الخاصة بالمؤسسة ، مما يسمح بالتخطيط الجيد في سياسة الإنتاج بحيث يؤدي إلى عدم تكديس المتوجات في المخازن من جهة و من جهة أخرى محاولة تدنية النفقات المباشرة و النفقات غير المباشرة ، و هو يسمح أيضا بدراسة قبلية للأسعار المتعلقة بعوامل إنتاج تلك السلعة ، وهذا ما يسمح بالتسيير العقلاني للإنتاج في مجال تخطيط الإنتاج ، أي تخطيط النشاط الإقتصادي الذي تمارسه المؤسسة .

و يندرج التسيير في المؤسسة في إمكانية الوصول إلى أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة . و هذا على أساس الإمكانيات المتوفرة لديها إذ تحدد العلاقة الموجودة بين العنصر البشري و الإمكانيات الأخرى المتمثلة في أدوات العمل التي تحكم عناصر الكلفة . إذ يستوجب أن تكون العلاقة بينهما هي علاقة تحكم الإستغلال الوظيفي ، المراد تحقيقه من جهة ، و من جهة أخرى تدنية هذه التكاليف إلى أقل تكلفة ممكنة ، من أجل التحكم في عناصر التكاليف التي تدخل في تحديد تكلفة إنتاج المنتج أو الخدمة و هذا نظرا لما يتميز به العنصر البشري الذي

ينبغي أن تكون له كفاءة عليا من أجل تجسيد الأهداف المسطرة بصفة عقلانية بغية تحديد ما يسمى بعقلانية التسيير ، في مجال الإنتاج لأنه هو العنصر الرئيسي في تحديد فعالية المؤسسة ، إذ يعتبر قاعدة أساسية تبنى عليه المعطيات الخاصة بالتسيير وهذا نظرا للدور الذي يلعبه في تحديد معطيات السياسة العامة لنشاط معين إنتاجي أو استثماري .

إن تحديد المعطيات العامة لذلك بصفة جيدة ، يسمح للمؤسسة من تحقيق فعالية أكثر ، وحصولها على مردودية جيدة ، نتيجة القيام بذلك النشاط ، كذلك لكي يكون تسيير جيد داخل المؤسسة ينبغي أن تكون الإطارات و المسؤولين الساهرين على تقييم تكاليف المؤسسة ذو كفاءة عليا من جهة ، و من جهة أخرى يجب أن تكون بينهما أداة تحفيزية ، تسمح لأصحاب الكفاءة العليا من إعطاء النتائج الأمثل ، و ذلك مما يسمح من تحقيق الإنتاج الأمثل للمؤسسة .  
لذلك ينبغي مراعات ما يلي:

### 1) إدارة الأفراد من وجهة نظر التسيير العقلاني للإنتاج:

إن وجود تظافر بين الإطارات من أجل إعطاء تحديد الإطار و الصور و الطرق العقلانية لتسيير الإنتاج بغية تحديد مردودية جيدة للمؤسسة . يتمثل في السياسات الإنتاجية الإستثمارية و التسويقية ، المعدة للإنتاج ، هذا يكون عن طريق الإختيار الجيد للكفاءات الفردية ، و هذا نتيجة لما يقدمونه من تصورات و تقديرات و آراء و حقائق فعلية يبنى عليها الجانب التقديري الذي يعد أداة رقابة فعالة . نتيجة مقارنتها بالنتائج الفعلية ، وتحليل الفروقات ، و إعطاء التدابير الخاصة بالتسيير الجيد فيما يخص سياسة الإنتاج .

و هذا يدل على العلاقة الموجودة بين المؤسسة و الإطار المسؤول ، هي علاقة وطيدة تحكم تصوراتها العقلانية . كما أن محاولة دراسة تكاليف عوامل الإنتاج بصفة عقلانية مع محاولة تدنيها ، تساهم في توفير إنتاج جيد بأقل تكلفة ممكنة .

كل ما سبق ذكره هو إمكانية الحصول على أقل تكلفة ممكنة ، و لكن إقتصروا على ذلك في داخل المؤسسة فقط و لكن هناك عوامل أخرى .

### 2) العوامل الخارجية التي تحكم الإنتاج العقلاني للمؤسسة:

من بين العوامل التي تحكم ذلك نجد أنشطة البنوك التي يمكن أن تعطي قروض لهذه المؤسسات بمعدل فائدة و بشروط مقبولين ، حيث نجد بأن هذا النشاط هو نشاط يجب أن يدرس ، أي دراسة مردوديته من طرف المؤسسة ، لكي يكون ذو مردودية جيدة أولا .

و ثانيا دراسته من طرف المؤسسات المالية كشرطها لإعطاء القرض حيث يعتبر تمويل البنوك لهاته المؤسسات مورد خارجي ينبغي أن يكون في صالح المؤسسة و في صالح البنك .

فبعد الدراسة لذلك المشروع تعطى له أهمية في مجال التسيير ، وبذلك تكون المؤسسة المالية من بين الهيئات الهامة في إعطاء التسيير الجيد للنشاط المراد تطبيقه لأنها تقوم بدراسة التوازن المالي للمؤسسة ، وهذا يعني تحديد الموارد اللازمة لتغطية الاحتياجات الضرورية للإنتاج مع بقاء مردودية إيجابية . كذلك نجد أن المؤسسة تقوم بدراسة قبلية للإستثمار وفقا لمقاييس إختيار الإستثمارات ، و بالتالي فهي بذلك تحاول معرفة إن كان هذا المشروع مقبول أم لا ، إذن فالدراسة ذات جانبين تدل على أساس التحكم العقلاني في أخذ القرار. لأن الدراسة التي تقوم بها المؤسسة ، تقوم على أساس التقييم الحالي للنفقات و الإيرادات و بالتالي تكون أخذت الجوانب السلبية فيما يخص القيمة الإستعمالية للنقد.

فهذه الدراسة المالية للمشروع قد تدرس من جانب الإبطارات المسؤولين بصفة عقلانية ، و هي التي تسمح بمراجعة عدة جوانب تسييرية وهي:

- إمكانية الحصول على قروض بنكية لتمويل الإستثمار.

- إمكانية تدنية التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة في حدود الإدارة و السوق.

- التقييم الحالي للمشروع يسمح من مراعات القيمة الزمنية للنقد مع محاولة تحقيق إيرادات في نهاية مدة حياته.

- تحديد أولويات البنك في الإختيار الخاص بالإستثمارات .

بعد الخاصية الأساسية لبناء النشاط الإقتصادي العقلاني للوطن .

- الدراسة المسبقة لعوامل الإنتاج الخاصة بدراسة السوق من حيث الأسعار يخلق إيرادات إضافية للمؤسسة إن كانت بصفة أقل .

- إمكانية دراسة مردودية الإستثمار من طرف المؤسسة يسمح لها من معرفة وضعيتها المالية في المدى الطويل عكس البنك الذي يقوم بدراسة مالية للمشروع في المدى القصير .

### 3) الدائنون و المدينون و علاقتهم بالإنتاج العقلاني في المؤسسة .

أما فيما يخص الجانب الآخر الذي ينبغي على المؤسسة التحكم فيه أثناء القيام برنامج الإنتاج هم:

الدائنون والمدينون إذ يجب على الدائنون أن تكون علاقتهم مع المؤسسة علاقة منتظمة في كيفية تسديد ديونهم ، هذا نظرا لما تحصل عليه المؤسسة من حقوق لدى المدينون ، إذ ينبغي لكي



تكون طريقة الوفاء بالالتزامات للدائون أقل من فترة حصول المؤسسة على حقوقها من الغير ، وهذا مما يسمح بتوفير السيولة لدى المؤسسة بصفة منتظمة ، الشيء الذي لا يجعل خزيتها تعاني مشكل السيولة .

(4) على مستوى الضرائب : على مستوى الضرائب نجد أن المشكل لا يقع على السير الجيد للمؤسسة إذ نجد أن المؤسسة يمكن أن تعفى من تلك الضرائب لمدة معينة حسب القطاع الذي تنتمي إليه .

و يمكن القول بأن دائرة الضرائب في حقيقة الأمر ليست حاجزا للمؤسسة من أجل تحقيق نتيجة إيجابية ، فهي بالتالي قد كونت ميكانيزمات لصالح المؤسسة ، من أجل تدنية قيمة الضريبة كـمبلغ الإهلاكات الذي يعتبر نفقة وهمية قد أضيفت حسب المخطط الوطني المحاسبي إلى نفقات الاستغلال و ذلك لتدنية مبلغ الضريبة. وهذا تحفيزا للمؤسسات على القيام بتجديد استثماراتها حيث تعتبر عنصر من عناصر التمويل الذاتي .

-إن التسيير الخاص بالمؤسسة ، يتسنى في مختلف الطرق التي تؤدي إلى إمكانية الإقتصاد في النفقة ، و ذلك من أجل إعطاء منتج ذو أكثر عقلانية ، إذ يشترط توفر العناصر الأربعة التي ذكرت سابقا ، و هي عناصر نظرية أعطيت كمنهج لتوفير العقلانية الإنتاجية ، إذ ينبغي تحديدها تحليليا وفقا لأسلوب من أساليب المحاسبة التحليلية ، لأن تحديد النشاط وفقا لمبادئ تنظيمه وتخطيطه ، تتمثل في تحديد عناصر النشاط ، بينما ينبغي الإشراف على النشاط ، أي تحديد النتائج ، فالمحاسبة التحليلية هي إحدى التقنيات التي تحدد النتائج بصفة عقلانية . إذ تقوم بدراسة النشاط وفقا لأحدى التقنيات المعروفة ، الشيء الذي يسمح بالوقوف على الأسباب التي تؤدي إلى خلل ما في تضخم النفقات ، على قسم معين و بالتالي مراجعة تكاليفه .

كذلك من ناحية أخرى و هي الناحية الخاصة بالتكاليف ، يمكن أن يكون للمؤسسة بدائل إختيارية في مجال الإنتاج لذلك الإختيار هنا يمكن أن يكون وفقا لطرق البرمجة الخطية ، و ذلك لإعطاء البرنامج الأمثل .

على هذا الأساس يمكن القول بأن التسيير من وجهة نظر المحاسبة التحليلية هو إحدى الأعمدة الأساسية لتحديد الإنتاج العقلاني للمؤسسة ، إذ يقتصر دورها على دراسة التكاليف وفقا لطرق تحليلية ، تسمى بطرق تقييم النشاط الإقتصادي من ناحية التكاليف و الإيرادات ، و بالتالي الوقوف على أهم نقاط التسيير السيئ ، و بالتالي أخذ القرارات المستقبلية الخاصة بمزاولة النشاط أي تدنية نفقاته ، أو الرفع من سعر البيع ، أو إستبداله ، كل هذه تتمثل بمثابة قرارات تأخذ نتيجة التحليل المحاسبي للنشاط الذي تزاوله المؤسسة .

## المطلب الرابع : النظام العقلاني للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة و التسيير :

إن التسيير ينبغي وجود نظام محاسبي عقلاني داخل المؤسسة ، و ذلك راجع للهدف الذي يسموا إليه التسيير و هي تحقيق نتائج إيجابية ، و تحقيق مردودية مثلى ، لذلك نجد أن النظام المحاسبي لا بد أن يعمل على تحقيق نتائج التسيير ، و ذلك بالإستعمال الجيد لأنواع المحاسبة . بطريقة عقلانية ، بحيث يجب أن تكون تحليلاتها ذو هدف معين يتمثل في حساب النتائج ، وفقا لمبدأ تقنياتها على أساس مرتب ، و منظم ، و ذلك لتفادي الأخطاء المحاسبية . التي ممكن أن تنجم نتيجة الإستعمال السيئ للعمل المحاسبي ، لأن الأخطاء المحاسبية هي صعبة العثور عليها إن وجدت و ذلك مما يضلل النتائج الخاصة بالنشاط الإقتصادي ، فالتسيير الجيد هو محاولة حساب النتائج بصفة مرتبة ، و منظمة ، و ذلك بدون أخطاء . و هذا في كيفية حساب النتيجة أو تقدير النشاط بالنسبة للسنة المقبلة . كذلك نجد أنه من أجل سلامة التسيير و بالتالي أخذ و مراقبة القرارات الخاصة بالنشاط ، لأن نتيجة التسيير تمكن في المعالجة الخاصة بالتحليل .

فينبغي تحليل المعطيات المحاسبية إلى أقصى درجة ممكن ووفقا لأساليب المحاسبة التحليلية و ذلك من أجل أخذ قرارات فيما يخص النشاط .

و بالتالي فإن مراقبة التسيير وفقا لأسلوب المحاسبة التحليلية هو أمر ضروري في المؤسسة ، و ذلك مما تتميز به من أساليب تسييرية ، خاصة بتحليل المعطيات إلى أقصى درجة ممكن و بالتالي أخذ التدابير التصحيحية اللازمة لذلك الخلل .

## المطلب الخامس : علاقة المحاسبة التحليلية بالتسيير الموازي :

إن التقنيات المستعملة في مراقبة التسيير ، أي التحكم في التسيير الخاص بالمؤسسة من أجل الوصول إلى مردودية جيدة ، و ذلك وفقا لحكمها في أدوات التسيير الخاصة بالتحكم في النشاط على أساس مراقبة التكاليف ، و التحكم فيها من جهة و من جهة أخرى رسم سياسة مبيعاتها ، على أساس محكم وفقا لمبدأ المنافسة ، نجد أن المحاسبة التحليلية هي من بين التقنيات الأساسية . للتحكم في التسيير . إذ نجد أن أساليبها هي : مدى الطرق المستعملة في ذلك ، حيث نجد أنها تعتبر القاعدة الأساسية للتسيير الموازي . حيث أن رسم الطريقة الخاصة بتقييم الموازنات التقديرية هي أساسها الطرق الخاصة بالمحاسبة التحليلية ، حيث نجد أن تقدير تكلفة الإنتاج تعتبر إحدى الركائز الأساسية لتحديد الإنتاج المباع و الإنتاج المخزون ، و سعر التكلفة إحدى العناصر الهامة لتحديد

النتيجة النهائية . حيث تقيّمها ينتج وفقا لتحديد تكلفة الإنتاج المباع ، بالإضافة إلى موازنات أخرى ، و نخص بالذكر أن الموازنات الخاصة بالتسيير الموازي هي مستمدة من القوانين و الفنيات الخاصة بالحاسبة التحليلية ، حيث تعتبر من أهم العناصر المكونة لنظام الميزانيات، من جهة ، ومن جهة أخرى تعتبر نظام إعلامي للتسيير ، حيث معلوماتها هي معلومات تحليلية خاصة بفهم العناصر التي لها علاقة بالتحكم في التسيير ، و ذلك من أجل الوصول إلى النتائج المرضية ، و التحكم في السياسة المبرمجة من طرف المؤسسة . و ذلك من طريق رسم سياسة لتسيير الموازنات بصفة تقديرية ، قريبة للواقع ، لكي تكون هذه الانحرافات هي انحرافات لها الصيغة الإيجابية في التسيير .

## المبحث الثاني : مفهوم القرار .

" إن المعنى المباشر لكلمة قرار يشير إلى كونها إختيار بين بدائل مختلفة . إن هذا المعنى يتفق مع طبيعة العديد من المواقف الإدارية ، حيث نجد المدير دائما في موقف يطلب فيه إليه أن يختار بديلا معينا من بين عدد من البدائل المطروحة للبحث و النقاش . " ( 3 )

نستنتج من هذا التعريف أن القرار هو إختيار بين عدة بدائل من المعلومات الحاسمة لأمر معين ، وذلك في مجالات مختلفة ، بحيث نجد أن إتخاذ القرار يعتبر نشاطا إداريا وتنظيميا ، فقرارات المدير تعكس كثيرا من الوظائف الإدارية الرئيسية كتكوين الخطط ووضع السياسات وتحديد الأهداف . كما تؤدي إلى كثير من الأحداث و النتائج المتعلقة بإدارة المنظمة ، فقرارات المديرين لها تأثير في شكل العمل في المنظمة نفسها ، حيث نجد أن هذه القرارات هي :

قرارات فورية بالنسبة للإدارة ، بينما نجد قرارات تتخذ على مستوى التحاليل الإقتصادية و الحاسبية ، وهي تعتبر بمثابة قرارات يتخذ على أساسها مسؤولوا التنفيذ القرار ، الذي يوجه إلى الإدارة للمصادقة عليه ، و إعطائه صفة التنفيذ . وهي تعتبر قرارات تحتية .

## المطلب الأول : مراحل عملية إتخاذ القرارات .

إن دراسة إتخاذ القرار لا تركز أساسا على القرار النهائي بقدر ما تركز على المراحل المختلفة الذي يمر بها من إتخاذ القرار ، إلى أن يصل إلى الإختيار الأخير الذي يطلق عليه قرار . ( 4 )  
وقد أوضح هيربرت سيمون أن عملية إتخاذ القرارات تمر عادة بالمراحل التالية :

- مراحل البحث والإستصلاح و إعداد الخطة :
- وهي عملية الإستخبار و البحث عن مواقف مناسبة لإتخاذ القرارات ، بمعنى إكتشاف ضرورة إتخاذ القرار .
- مرحلة التصميم و التنفيذ :
- التصميم معنى عملية البحث عن بدائل مختلفة أو محتملة و إنتقاء الأمثل منها وتنفيذها .
- مرحلة الإختيار :
- وهي إختيار بديل معين من البدائل التي سبق التوصل إليها في مرحلة التصميم بناءا عن دراسة البدائل أو نتيجة التحليل .

## المطلب الثاني : أنواع القرارات . ( 1 )

يمكن تقسيم القرارات بصفة عامة إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي :

- 1 - قرارات تنظيمية و أخرى شخصية .
- 2 - قرارات أساسية و أخرى روتينية .
- 3 - قرارات مخططة و أخرى غير مخططة .
- 1 - القرارات التنظيمية و الشخصية :

يمكن التفريق بين القرارات التنظيمية و الشخصية من حيث طبيعتها ، فالمدير يصنع القرار التنظيمي ، حيث يقوم بدور المتوقع منه بالمنظمة ، فهو يتخذ القرارات التي تتعلق بالمنظمة بحكم السلطة الرسمية التي يتمتع بها ، وهي قرارات يمكن للمدير أن يفوض السلطة الخاصة به للآخرين فأهم أداة يستخدمها المدير ليؤكد على سلطته و مقدرته على إدارة المنظمة ، فهي حق إتخاذ القرار و لا شك أنه يتحمل أيضا مسؤولية إستخدامه لهذا الحق .

أما القرارات الشخصية فهي تلك التي يتخذها المدير بصفته شخصا عاديا و ليس بصفته عضوا بالمنظمة ، وهي قرارات لا يفوضها للآخرين ، ولكن بعض هذه القرارات يكون لها تأثير على المنظمة نفسها فإذا قرر مدير إحدى الشركات أن يستقيل فإن البحث عن من يحل محله يعتبر مشكل تنظيمي ، كذلك قد يتعلق القرار الشخص الذي يتخذه فرد ببقية الأفراد بالمنظمة .

ويضع كثير من المديرين حدودا فاصلة بين قراراتهم الشخصية وقراراتهم التنظيمية ، بحيث لا تغطي قراراتهم التنظيمية ، ولا تخضع قراراتهم التنظيمية لأهوائهم الشخصية ، لذلك قد يضطرون إلى إتخاذ قرارات تنظيمية تتنافى مع رغباتهم الشخصية . والواقع أن القرارات التنظيمية التي تصدر عن المدير تتأثر إلى حد ما و بدرجات متفاوتة بالناحية الشخصية فيه .

## 2 - القرارات الأساسية و الروتينية :

و يمكن تقسيم القرارات إلى قرارات أساسية و أخرى روتينية ، وتتميز القرارات الأساسية بالميزات التالية :

- أ - لها صفة الدوام إلى حد كبير ، ويكون لها الإلتزام لأجل طويل نسبيا .
  - ب - تتعلق بالاستثمارات الكبيرة أو الإنفاقات الضخمة .
  - ج - على درجة كبيرة من الأهمية ، بحيث أن أي خطأ فيها يصيب المنظمة بخسائر جسيمة .
- ومن القرارات الأساسية الملموسة إختيار موقع المصنع ، فلا يمكن إتخاذ قرار بتحديد موقع معين لبناء المصنع إلا بعد إستقصاءات و تحليلات لعدة من العوامل الإقتصادية والإجتماعية المعقدة ، كذلك نجد وسائل النقل ، مصادر المواد الخام ، مصادر الطاقة .
- أما القرارات الروتينية فهي تلك التي تتطلب جهدا ذهنيا كبيرا ، أو تتكرر بصفة مستمرة ، و تأثيرها على نجاح الأعمال بالمنظمة غير كبير ، و معظم القرارات التي تتخذ في أي منظمة هي قرارات متكررة و روتينية . وقد تصل نسبتها إلى 90 % من مجموع القرارات . و منها كالقيام برحلة تفتيشية على أعمال المنظمة ، أو صرف علاوة دورية للعاملين أو طلب تقرير يومي عن الحالة المالية للمنظمة .

## 3 - القرارات المخططة و غير المخططة :

- كذلك قد تكون القرارات مخططة أو غير مخططة ، وهو تقسيم قريب من التقسيم السابق
- أساسية روتينية - فيمكن التخطيط لإتخاذ القرار على أساس برنامج معين بحيث يصبح في النهاية متكررا و روتينيا . وتصبح هناك إجراءات معينة متفق على تنفيذها بالنسبة لكل قرار ، وبذلك لا يعامل كل قرار على أنه حالة فريدة ، أو الأولى من نوعها في كل مرة .

أما القرارات غير المخططة فهي تلك التي لا تتخذ بناءً على برنامج معين ، فهي جديدة ، بناءً و هامة ، فقرار التحول من المركزية إلى اللامركزية في إدارة المنظمة ، و قرار تحديد الأسواق الصالحة لتسويق منتج معين ، يعتبران مثالا لهذا النوع من القرارات .

وعلى هذا الأساس فإن هذه القرارات ، هي قرارات من وجهة نظر الإدارة ، وهي قرارات خاصة من وجهة نظر التحليل السليم للمعطيات الخاطئة بالمشكل ، وفقا لأسلوب التدرج وفقا لمراكز المسؤولية على مستوى إعداد الخطة المتبعة ، لإنتاج خدمة أو منتج معين ، و هذا وفقا لتقييم شامل نتيجة لمتابعة التصميم الذي إشترك في إعداده مسؤولوا الإدارة ، لتقييم نتيجة إقتصادية أو إجتماعية أو سياسية أو ثقافية .

### المطلب الثالث : القرار من وجهة نظر التحليل المحاسبي للمعلومات .

إن القرار من وجهة نظر التحليل المحاسبي ، هو إعطاء فكرة تحليل المعضلة وفقا لدراسة تقييمية لنشاط المؤسسة ، وفقا لإحدى أساليب المحاسبة التحليلية ، وذلك يتأتى بعد تنفيذ الخطط الإنتاجية المعدة للقيام بالنشاط الإقتصادي و هذا يأتي بعد دراسة مختلف نقاط التحليل ، التي تسمح معرفة نتائج القوة و الضعف التي أثرت على النتيجة ، و النفقات ، و الإيرادات . فنتيجة لمعرفة النقاط السلبية و الإيجابية في التسيير ، يتخذ القرار من وجهة نظر التحليل المحاسبي . وبما أن المؤسسة هي تجميع الأموال المادية و المالية و البشرية ، وذلك بغية الإشراف و تنفيذ الخطط ، و متابعة نشاط إقتصادي معين ، و ذلك من أجل تحقيق مردودية على أساس تسيير جيد ، نجد أن تحقيق ذلك يستوجب توفير أدوات فنية و علمية و مادية ، و ذلك من أجل الوصول إلى الأهداف التي رسمتها السياسة العامة للمؤسسة ، و هذا من أجل تجسيد المعلومات التي يعتمد عليها المحلل في تقنيات تسييرية أخرى ، لذلك نجد أن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة معلومات ، يتخذ على أساسها قرارات مستقبلية ، هذه القرارات بنيت على المفاهيم المحاسبية الخاصة بالمحاسبة التحليلية . التي تعتبر القاعدة الأساسية لتسيير الموازنات التقديرية . فهي أداة من أدوات إتخاذ القرارات المستقبلية في مجال تسيير المؤسسة ، و ذلك بغية إتخاذ تدابير مستقبلية خاصة بمزاولة النشاط ، و ذلك برفع إنتاجه أو تدنيته أو إدخال منتج جديد أو الرفع من المبيعات أو تخصيصها ، هذا كله بمثابة قرارات تتخذ في المؤسسة ، نتيجة الدراسة المحاسبية الرشيدة للنشاط .

و على هذا الأساس يمكن القول بأن القرارات بصفة عامة هي قرارات فورية و تحتية.

فوقية بمعنى تأتي من طرف المدير نتيجة تحليل المعطلة على أساس المعطيات و المعلومات المحيطة به ، و تعتبر هذه القرارات رشيدة إلا إذا حلت هذه المعطيات و المعلومات بصفة عقلانية ، حسب الأوضاع المقبولة في المجتمع .

بينما التحية فهي قرارات تنتج نتيجة التحليلات الخاصة بالنشاط الإقتصادي ، و وفقا لتقنيات مراقبة التسيير ، كالحاسبة التحليلية . أي تحليل محاسبي من الناحية المالية للتوظيف الإقتصادية للمؤسسة ، يتخذ على أساس السليبيات قرارات فيما يخص ذلك . و ذلك على أساس أساليبها التحليلية و المتمثلة في أسلوب التحميل العقلاني ، و أسلوب التكلفة الكلية ، و أسلوب التكاليف المتغيرة و أسلوب التكاليف التقديرية ، كل أسلوب من هذه الأساليب يرمي إلى تحديد نتيجة تسييرية خاصة و هي أخذ التدابير الخاصة بالنشاط الإقتصادي في حالة وجود خلل ما .

## المطلب الرابع: دور نظام المعلومات المحاسبي في عملية إتخاذ القرارات .:

يمكن النظر إلى أنظمة المعلومات في المؤسسة ، على أنها وسائل لاكتشاف الحقائق ذات الصلة بالقرارات الإدارية ، فصاحب المؤسسة الفردي الصغير يعتمد عند إتخاذ القرارات على ذاكرته و مشاهدته الشخصية ، فذاكرته تحوي ما قد يحتاج إليه من البيانات ، غير أن مقدرة ذاكرة الفرد محدودة ، كلما زاد عدد و نوع الخبرات التي بود متخذ القرارات أن يستند إليها بصدد إتخاذ القرارات كلما ، ظهرت الحاجة إلى وسائل أخرى لاستكمال إحتياجاته .

و تزداد المشكلة تعقيدا مع كبر حجم المؤسسة حيث لا توجد ذاكرة طبيعية للمؤسسة .

"و يقوم جامع البيانات بملاحظة الأحداث الإقتصادية في المؤسسة و إرسال إشارات عنها إلى متخذ القرارات التي يقوم بدور ، بتغييرهما في ضوء المعلومات السابق تخزينها ، في ذاكرته و ما نشاهده في مناخ العمل ، فإذا كان الإتصال فعالا فإن الإشارات التي يرسلها جامع البيانات سوف تحدث نفس الأثر في متخذ القرارات ، كما لو شاهد الأحداث بنفسه" (1).

و في دراسة أخيرة ل. إيجري و جيدلي قد مت لنا تحليلا نظريا عن العلاقة بين البيانات الحاسبية و عملية إتخاذ القرارات ، في المؤسسة ، و يقوم التحليل المذكور على تمييز عملية إتخاذ القرارات

---

(1) المدخل المعاصر في الحاسبة الإدارية الدكتور أحمد رجب عبد العال. مركز المطبوعات الجامعية لاسكندرية.

بثلاثة عوامل رئيسية هي:

أ: مدخلات القرار

ب: مخرجات القرار

ج: نماذج إتخاذ القرار.

فمدخلات القرار عبارة عن العوامل التي يستند إليها متخذ القرار، و مخرجات القرار عبارة عن القرار ، الذي يقوم باتخاذها مدير المؤسسة .

أما نماذج إتخاذ القرار ، فهي تمثل العلاقة التي تربط بين القرار و مدخلات القرار، أي العلاقة التي تكون بين مدخلات القرار و مخرجات القرار.، والتي تتمثل في البدائل الممكنة من القرارات ، نتيجة تحليل مدخلات القرار ، و القرار أي مخرجات القرار. هو القرار المثالي من وجهة نظر المدير. و بالتالي فإن القرار تصنعه أحداث قبلية ، تتمثل في المعلومات التي تحيط بالشئ المدروس .

فالقرار من وجهة نظر المحاسبة هو تحليل للمعطيات المالية ، تحليلا دقيقا وفقا لأساليب و تقنيات معروفة ، و على هذا الأساس تكون مخرجات القرار هي القرار التي يتخذها المدير المالي ، و الذي أنشأ نتيجة الدراسة المحاسبية المالية للنشاط .

هذه القرارات هي قرارات تتخذ على مستوى التحليل المحاسبي للمعطيات الرقمية ، المتمثلة في تقييم النشاط الإقتصادي ، و هي قرارات تحتية بالنظر إلى مستوى المؤسسة من ناحية الإدارة العليا ، فهناك قرارات أخرى تتخذ نتيجة القيام بدراسات ، نتيجة للتخطيط المستقبلي ، هذه القرارات هي القرارات التي تحسم فيها مجموعة من الأفراد و ذلك بعد دراسة المعضلة ، مثل القيام بدراسة قبول مشروع معين ذات أهمية بالغة ، فدراسته تكون وفقا لعدة جوانب إجتماعية ، سياسية، إقتصادية ، و بالنسبة لكل جهة يكون هناك قرار متخذ، و القرار المتخذ هو قرار اللجنة المكلفة بذلك .

### المطلب الخامس : المشاكل التنظيمية في عملية صنع القرار:

بما أن عملية صنع القرار تعتبر من أهم الأدوار التي يقوم بها الأفراد في الإدارة لذلك تهتم الإدارة العليا في معظم الشركات بهذه الناحية في مديريها الحاليين و المستقبليين ، فهي تركز على تنمية



مقدرتهم في صنع القرار ، بالبرامج التدريبية التي تعدها لهم و تصميم الهيكل التنظيمي .  
بحيث يتيح لهم الفرصة في صنع القرارات الرشيدة و يقلل من العقبات و القوى التي تعترضها .  
و هناك عديد من النواصي الإدارية و المشاكل التنظيمية التي لها تأثير هام في عملية صنع القرار  
بمنظمات الأعمال من أهمها ما يلي: (1)

1- جودة القرار 2- التفاعل المتحفظ في نتيجة القرار 3- تقييم القرار 4- البيئة التي يتخذ فيها  
القرار 5- العوامل النفسية في صنع القرار 6- الطباع الشخصية 7- توقيت القرار 8- إبلاغ  
القرار 9- المشاركة في إتخاذ القرار .

1-جودة القرار: التفاعل و الثقة الكبيرة في النتائج التي تنجم عن تطبيق ما يتخذه المدير قرارات  
،و المقدرة غير عادية على تحليل سلوكه في عملية صنع القرار ، تمثل صحة القرار و جودته .

2-التفاعل المتحفظ : يتوقف صحة القرار على عدد كبير من العوامل ، من أهمها درجة كفاءة  
المعلومات التي يستند إليها المدير في صنع القرار ،و مقدرة على الإلمام . و فهم الحالة ككل .

3-تقييم القرار: يجب تقييم القرار و إعادة تقييم القرار الذي إتخذ في الماضي بصفة مستمرة  
،لدراسة مدى صلاحية هذا القرار في الوقت الحاضر واحتمالات نجاحه في المستقبل .

4-البيئة التي يتخذ فيها القرار: تلعب البيئة التنظيمية و المادية دورا هاما في إتخاذ القرار بل و في  
طبيعة القرارات نفسها و لا شك أن البيئة الصالحة لصنع القرارات الرشيدة ، يعتبر من أهم  
مسؤوليات الإدارة العليا حيث أن العوامل الرئيسية في عملية صنع القرارات يؤخذ في الوقت و  
المكان الصحيحين و بواسطة الفرد المناسب .لأن القرار الذي يتخذ على أساس البيئة المحيطة به،  
هو أحد القرارات السابقة الذكر، كونها سياسية و إقتصادية و اجتماعية و هذا من حيث  
طبيعتها من النظرة المجتمعية و لكن وفقا للتحليل الخاص بالمعلومات هناك نوعين من القرارات:  
القرارات التي سوف تتخذ على مستوى الإدارة من الناحية الفوقية و هذا يأتي نتيجة للعمل  
التخطيطي الذي تقوم به المؤسسة و هو التنبؤ بالمستقبل أي العمل التقديري للنشاط مقيّم  
بالأساس الكمي، فنتيجة الدراسة التقديرية تتخذ قرارات على مستوى الفوقي للإدارة، و هي  
قرارات نتيجة العمل المخطط بينما القرار التحقي فهو القرار الذي يتخذ نتيجة للتحليل الحاسبي  
للسياط الفعلي نتيجة للتحليل الحاسبي للمعلومات الخاصة بالنشاط فالبيئة من حيث النظر إلى  
محيط المؤسسة. نقول بأن نوعية قراراتها تحتية بينما على مستوى الكلي فهي أغلبها سياسية و  
اجتماعية و اقتصادية.

5-العوامل النفسية في صنع القرار: و المقصود هنا هو أنه يجب أن يكون المحيط الخاص بصنع القرار مهين نفسيا أي أن المدير و أصحاب القرارات لا بد أن يكون مهينين لذلك وفقا للمحيط الجيد الساند بهم .

6-الطباع الشخصية : و هو إصطلاح يستخدم لوصف السلوك الانساني الذي قد يحدث ، نتيجة لبعض التغيرات الكيميائية في الجسم ،و هناك ثلاث أنواع من السلوك تحدث نتيجة لهذا العامل هي الإجهاد و الخذر و التسرع .

7-توقيت القرار: يعتبرالقرار أمرا هاما بالنسبة للمدير الذي يتخذه و بالنسبة لمساعديه و مرفؤوسيه الذين ينفذونه ، خاصة و أن كثير من القرارات لها تأثير كبير على روح العمل بالمنظمة ، فيرغب الأفراد دائما أن يعرفون القرار في وقت معين حتى يستطيعون القيام بدورهم المطلوب في الوقت المناسب .

إن الفكرة الرئيسية للتوقيت هي:

أ-الإحساس بدرجة السرعة في إتخاذ القرار، فهناك قرارات يلزم إتخاذها في لحظات ، و هناك قرارات يمكن تأجيل إتخاذها أيام و شهور .

ب-الشعور بأن المشاكل و الأحداث متداخلة ، بحيث أن الوقت الذي يتخذ فيه قرار بالنسبة لمشكلة منها يلعب دورا هاما بالنسبة للمشاكل الأخرى، لذلك يجب توقيت القرارات لحل المشاكل المختلفة ، وفق خطة معينة ، حيث لا يحدث تعارض بينهما.

8-إبلاغ القرار:من الأمور الهامة كذلك تحديد الوقت الذي يبلغ فيه القرار، للآخرين خاصة بالنسبة لأولئك الذين يتأثرون به أو يقومون بتنفيذه ، فهم الذين يشعرون بجدية و خطورة القرار و ضغط المشاكل عليهم.

9-المشاركة :و من المشاركة في اتخاذ القرار نستخلص ثلاث مشاكل إدارية يجب دراستها لكي يكون القرار رشيد .

أ - معنى المشاركة :تتلخص الفكرة الأساسية للمشاركة في عملية صنع القرار في قيام جميع الأفراد، أو مجموعة منهم بدور فعال في التأثير أو المساهمة في اتخاذه .

ب- القرارات الجماعية : يقصد بالقرار الجماعي إشترك مجموعة من الأفراد في صنعه على أساس أن القرار الذي يصدر عن مجموعة من الأفراد أفضل من الذي يصدر عن فرد .

ت- قدرات اللجان: يفضل استخدام اللجان إذا كان الغرض عمل دراسات جميع المعلومات ، تحليل بيانات ، تقديم توصيات ، وهي لا تتخذ القرار بمعنى الواسع ، ولكن تساعد المدير على اتخاذه ، كل ما تعرضنا إليه هو النواحي الإدارية و المشاكل التنظيمية، التي لها تأثير هام في عملية صنع القرار ، حيث نجد أن القرار لابد أن يكون أو يتسم بهذه العوامل حتى يكون له صفة القدرة على التطبيق و المرونة في اتخاذه ،حيث نجد أنه إذا اتسم القرار بهذه العوامل يصبح القرار مثالي ذو مصداقية كبرى في التنفيذ .  
و نستخلص من هذا أن القرار الإداري الفوقي أو التحتي لابد أن يكون يتسم بهذه العوامل .

## المبحث الثالث : المحاسبة التحليلية كنظام معلومات داخل المؤسسة :

إن نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة ، هو إحدى معالم التسيير الجيد ، إذ يصور لنا الأهمية القصوى الذي يعتمد عليها التسيير ، لأن المعلومات المحاسبية ، هي أدوات التحليل المالي الذي على أساسه يقوم المدير المالي بتقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة .

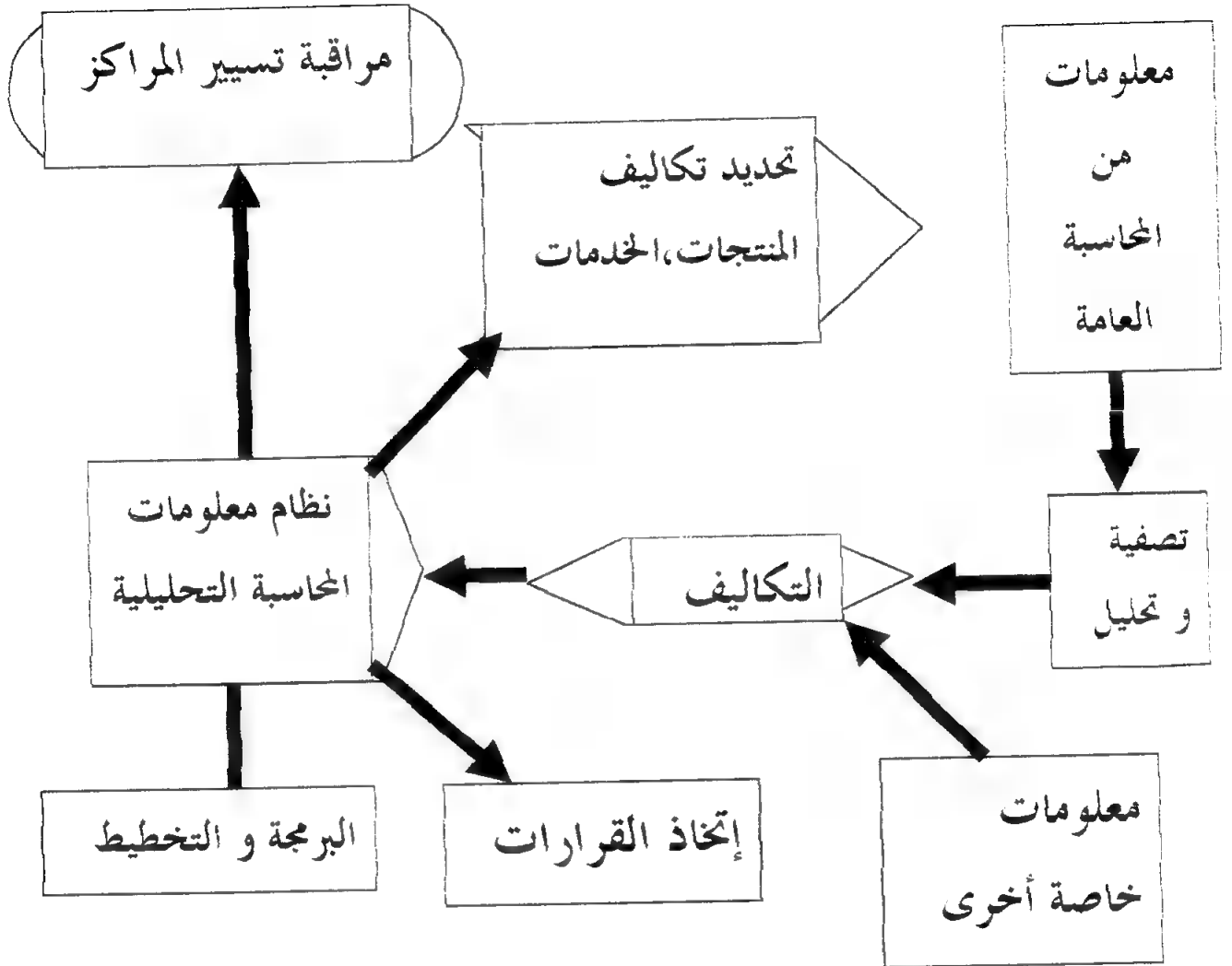
فمهام المحاسبة العامة هو تقديم نتائج المؤسسة ، بصورة عامة . نتيجة مقارنة حسابات التسيير ، فرغم أهميتها و ضرورتها فهي ليست كافية لمعرفة تحليل كافة النشاط ، التي تقوم به المؤسسة ، لأسباب عدة منها :

- 1) أن المحاسبة العامة شكلية يفرض عليها احترام قوانين محددة وفقا للمخطط الوطني الخاسبي .
  - 2) تعاملها مع البيانات و المعلومات في إطار تاريخي مما يجعل نتائجها تنقصها الدقة و الحيوية .
  - 3) لا يمكن تحديد النتائج بالنسبة لكل منتج على حدى .
  - 4) تتعامل مع البيانات في صورة مالية ، أي أهميتها الجانب النقدي فقط فهي تستبعد كلية على الكمية ، الوقت ، الوزن ، ..... الخ..... التي تؤثر على النتائج .
- إن وجود مثل هذه النقائص أدى بالمسؤولين و المحللين الماليين إلى اللجوء إلى نظام المحاسبة التحليلية ، و ذلك لما لها من معلومات دقيقة فيما يخص تحليل النشاط الاقتصادي ، و ذلك من خلال التكاليف وفقا لأساليبها التسييرية ، و بالتالي تعتبر نظام للمعلومات يتخذ على أساسها مسؤولوا المؤسسات القرارات الآنية و المستقبلية الخاصة بالنشاط ، نتيجة تحليل مختلف الأعباء وفقا لأي أسلوب من الأساليب .

في أداء دورها و تحقيق أهدافها تستند المحاسبة التحليلية إلى مجموعتين إلى المعلومات ، يمكن إظهارهما في الرسم التالي :

و هو يبين بأن نظام المعلومات في المؤسسة يتمثل في قاعدة المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة التي تعتبر أهم قيام المحاسبة التقديرية حيث تعتبر هذه الأنواع نظام المعلومات الخاصة بالمؤسسة .

1- مكانة المحاسبة التحليلية في نظام المعلومات



هذه المعلومات هي معلومات من المحاسبة العامة و معلومات إضافية أخرى ، في مرحلة التصفية و التحليل يجري العمل على أساس الخطوات التالية :

- إستخراج الأعباء الغير قابلة للتحميل كنفقات التأسيس
- إضافة أعباء قابلة للتحميل كالنفقات المالية .
- إعادة توزيع الأعباء بحسب طبيعتها على حساب المراكز وفقا لتكلفة وحدة العمل .
- تحديد أو إعتبار دورية زمنية محددة في التوزيع أو الحساب .

هذا فيما يخص التصفية ، التحميل بعد ذلك تحسب تكلفة الإنتاج بالنسبة للوحدات المنتجة و بالتالي إضافة مصاريف التوزيع للحصول على سعر التكلفة مقارنتها مع رقم الأعمال، نتحصل على النتيجة .

إن المحاسبة التحليلية تعتبر نظام معلومات و هذا مما تساهم فيه في أخذ القرارات و كذلك في المشاركة كقاعدة أساسية .

كذلك مراقبة تسيير المراكز و إتخاذ القرارات و البرمجة و التخطيط و بما أن المعلومات هي أساس إتخاذ القرارات فإن المدير المالي ملزم بتجميع كل المعلومات المحاسبية ، وفقا لأساس المحاسبة التحليلية ، و ذلك لكي تصبح العوامل المحيطة بالقرار ذو قابلية عقلانية لإتخاذ القرار العقلاني ، فيما يخص معالجة المشاكل المالية للنشاط و الخاص بالمؤسسة .

## المطلب الأول: تصور نظام محاسبي عقلائي داخل المؤسسة:

إن النظام المحاسبي يتمثل في تطبيق تقنية و علم المحاسبة بأنواعها ، و ذلك على أساس تبويب ، و تسجيل ، و ترصيد، و تجميع، و تلخيص ، العمل المحاسبي في جداول مالية و ذلك وفقا لطرق عقلانية من التقنيات ، و ذلك في جداول مالية تعرف بالجداول المحاسبية و ملحقاتها في المحاسبة العامة . وفي المحاسبة التحليلية تعبر عن المفاهيم النظرية بما مترجمة في جداول مالية .

فالعمل المحاسبي الذي تتميز به المحاسبة العامة و المتمثل في تقييم النشاط الإقتصادي بصفة دورية ، وفقا لمبادئ و تقنيات معروفة ضمن هذه التقنية ، أمر غير كافٍ لأن تحديد نتيجة الدورة بصفة دورية لا يسمح بمقارنة التكاليف مع تكاليف السنة الماضية ، و لا يسمح بمعرفة النتيجة الخاصة بكل منتج ، إذ تحدد في هذا المجال النتيجة واحدة على أساس جدول حسابات النتائج الشيء الذي لا يسمح من معرفة طبيعة النفقة المصروفة.

حيث كان في السابق تقييم النشاط الاقتصادي كان يركز على النظام الكلاسيكي ، و لكن نظرا لكثرة العمليات المحاسبية و تنوعها أصبح هذا النظام لا يلبي العمل المحاسبي، حيث إنتقل هذا النظام إلى نظام آخر ألا و هو النظام المركز ، الذي يسجل العمليات حسب أنواعها المتشابهة في يوميات مساعدة ، و ذلك كعمل تلخيصي للعمل المحاسبي حيث يرحل في نهاية كل شهر المجاميع الخاصة باليومية المساعدة، تحت عنوان اليومية العامة .

و لكن هذا العمل لكي يكون له تصور عقلائي داخل المؤسسة يجب عدم كثرة اليوميات في دفاتر و أوراق ، وذلك حفاظا عن عدم ضياعها . و كذلك لسهولة العمل الغير متعب يجب إستعمال نظام الإعلام الآلي لتقييم النشاط الاقتصادي و ذلك مما يتميز به من سهولة في العمل ، و ربح الوقت ، و لكن مع كل هذا فإن مكونات النظام العقلائي داخل المؤسسة ، يعتبر غير كافي في وجود المحاسبة العامة فقط ، لأن النظام العقلائي المحاسبي داخل المؤسسة يشترط وجود المحاسبة التحليلية ، و المحاسبة التقديرية ، إلى جانب المحاسبة العامة ، حيث نستخلص لكي يكون نظام عقلائي محاسبي داخل المؤسسة ينبغي وجود التقنيات المحاسبية التالية : المحاسبة العامة ، المحاسبة التحليلية ، المحاسبة التقديرية ، و ذلك كون أن هذه الأنواع هي أنواع محاسبية متكاملة فيما بين بعضها البعض. كون أن كل تقنية تعتبر جزءا مكمل للآخرى في مجال التسيير .

## المطلب الثاني: نتائج النظام العقلائي المحاسبي داخل المؤسسة :

كما ذكرنا سابقا بأن مكونات النظام المحاسبي العقلائي داخل المؤسسة هي المحاسبة العامة ، المحاسبة التحليلية ، المحاسبة التقديرية ،

فالمحاسبة العامة بأنواع إيراداتها و نفقاتها فهي توفر معلومات هامة ، بل أعظمها للمحاسبة التحليلية ، الشيء الذي تعتبره المحاسبة التحليلية العمود الفقري لقيامها ، بينما المحاسبة التحليلية بتحليل تكاليفها فهي تساعد على معرفة النتائج الخاصة بكل منتج من جهة ، و من جهة أخرى معرفة تكاليف الأقسام . و بالتالي يعتبر هذا العمل من بين العمل الذي يشارك في تسيير المؤسسة ، و ذلك وفقا لأساليب المحاسبة التحليلية ، كتحديد عتبة المردودية و تحليل الانحرافات ، بينما نجد المحاسبة التقديرية هي دراسة نشاط مستقبلي و هذا يكون وفقا لتقنية المحاسبة العامة و التحليلية ، حيث نجد أن مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية يسمح من أخذ التدابير المستقبلية الخاصة بالمؤسسة. في مجال أخذ القرارات فيما يخص النشاط.

فالنتيجة التي نتحصل عليها هو أن المحاسبة العامة ، هي الركيزة الأساسية للمحاسبة التحليلية ، و المحاسبة العامة و التحليلية هي الركيزة الأساسية للمحاسبة التقديرية ، و الهدف من وجود المحاسبة التقديرية هو أنها تستعمل كمقياس للتأكد من صحة العمليات المحاسبية ، و التأكد من نتائجها و صحتها ، و كذلك تقييم حسابات الميزانية الختامية التي تتمثل في مركز ذمة المؤسسة .  
كذلك نجد أن العمل المحاسبي في المحاسبة التحليلية يتأكد في :  
المحاسبة التقديرية على سبيل المثال .

- 1) المواد الأولية المستهلكة في العملية الإنتاجية و ذلك لكل منتج على حدى .
  - 2) اليد العاملة المباشرة و ذلك لكل منتج مع عدد الساعات التي استغرقت في الإنتاج
  - 3) تقييم المخزونات و ذلك بأنواعه
  - 4) المصاريف العامة للإنتاج
- و هذا كله نتيجة لمقارنة أسلوب المحاسبة التحليلية مع المحاسبة التقديرية .

### المطلب الثالث: نظام المعلومات و المحاسبة التحليلية:

إن نظام المعلومات كنظام يندرج في مختلف الأفكار التي تسود دراسة معينة نظرية كانت أم تطبيقية ، و هي تمثل المعلومات التي تدور حول المشكل المدروس بغية تحقيق و إعطاء صورة مثلى في نتيجة تحليل مختلف المعطيات التي هي عبارة عن المعلومات و ذلك بمختلف الطرق التحليلية لأخذ قرار ما أو تحديد نتيجة ما . ففي المؤسسة نظام المعلومات على مستوى التسيير المحاسبي الحالي و المستقبلي يعتمد على نموذجين من المعلومات اللذان يعتبران الوظيفة الحيوية في المؤسسة .  
نموذج المحاسبة التحليلية ، و نموذج التقدير الموازي ، كلاهما أداة مراقبة فيهما المعلومات التحليلية للنشاط الإقتصادي للمؤسسة ، فالمحاسبة التحليلية عن طريق تحليل معطياتها المحاسبية وفقا لأساليب المحاسبة التحليلية ، تستطيع المؤسسة عن طريق معلوماتها دراسة النشاط الإقتصادي للمؤسسة دراسة واقعية و ذلك مما تكتسبه من معلومات تترجم النشاط الإقتصادي إلى صورة رقمية . تتحدد على أساسها النتيجة الخاصة بالمؤسسة ، و ذلك كلية و كذلك بالنسبة لكل منتج على حدى .

أما فيما يخص التسيير نجد أن المعلومات المترجمة إلى صورة رقمية تتخذ كأساس لتحليل وضعية المؤسسة ، أي دراسة وضعيتها المالية و ذلك وفقا لأساليب المحاسبة التحليلية و أخص بالذكر أسلوب التكلفة المتغيرة و أسلوب التكلفة التقديرية ، لأنهما أدوات لهما أهمية قصوى في اتخاذ



القرارات الآتية، والمستقبلية، وذلك نظرا مما تتميزان به معلومات نظرية، في معالجة القضايا التحليلية للنشاط الإقتصادي .

أما نموذج التقدير الموازي فأساسه المحاسبة التحليلية ، لأنه يعتمد على معطيات المحاسبة التحليلية في مختلف تحديد الموازنات ، التي تترجم النشاط الإقتصادي المدروس و المؤدية إلى النتيجة النهائية و الميزانية التقديرية الختامية .

و بما أن المعلومات المحاسبية هي أداة مراقبة فإن تحليل المعطيات وفقا لأساليب المحاسبة ، يكون على أساس نتائج و معلومات العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، و التي تخص النشاط ، الذي يمكن أن يكون مدروس قبلها و بالتالي نتيجة تحليل معطياته تكون تقديرية ، أي بمعنى تنقصها الدقة و المسؤولية ، إلا إذا قورنت بالمعلومات الفعلية التي تزاوها المؤسسة فمقارنة المعلومات التقديرية بالفعلية تهدف إلى السير الجيد للمؤسسة ، نتيجة تحليل الفروقات تحليلا كميا و كيفيا .

و على هذا الأساس كنظام أساسي للمعلومات تعتبر المحاسبة التحليلية و التقدير الموازي ، النموذج المثالي لتحليل المعلومات و المعطيات .

## المطلب الرابع : كيفية النظر إلى المعلومات من وجهة نظر المحاسبة:

إن المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي ، تستند إلى نوعين من الأسس الأساس النظري و الأساس التطبيقي ، كون أنهما تدل على تفسير خاص بتحليل مشكل معين ، هذا المشكل الخاص المتمثل في طريقة الإشراف على الإنتاج أو طريقة التقييم ، و ذلك راجع إلى أن الإشراف على الإنتاج يخص أخذ قرار ما قرار إداري فوقي أو تحتي .

فوقي راجع كون أن المعلومة الخاصة بأخذ القرار، تمت عن طريق التخطيط الخاص بالعمل الإداري ، و تحتي كون أن القرار تم أخذه عن طريق تحليل المعطيات المحاسبية وفقا للطريقة المتبعة ، من محاسبة عامة أو تحليلية ، فالمعلومة تأتي من خلال تحليل المعطيات المحاسبية وفقا للنوع المحاسبي المتبع في المؤسسة ، لأن التحليل المحاسبي في المحاسبة العامة أي المحاسبة المالية ، التي قسم بدراسة النشاط الاقتصادي من الناحية التقييمية ، و ذلك وفقا للمخطط الوطني المحاسبي عن طريق تحليل حساباتها وفقا للكيفية التي تم الإعداد بها الملحقات المحاسبية ن هو بمثابة توفير المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم إعداد التقارير الخاصة بالنشاط ، ففي المحاسبة العامة فالملحقات المحاسبية هي مركز المعلومة لأن كل ملحق من ملحقات المخطط الوطني المحاسبي تدل على تحليل دقيق للمعلومات الخاصة بكل عنصر من العناصر الخاصة بذمة المالية للمؤسسة ، و كذلك حسابات تسييرها ، و حسابات النتائج ، التي تتمثل في عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج ، إذن ما نستطيع قوله هو أن القرار يتخذ على أساس المعلومات المحاسبية . فالمحاسبة العامة و تحليل حساباتها أداة من أدوات أخذ القرارات ، التي تركز على أساس المعلومات التحليلية للمحاسبة العامة ، أما التحليل الخاص بالمحاسبة التحليلية يكون وفقا لتحليل مستويات التكلفة ، وفقا لفنيات خاصة بكيفية التحليل ، و هذا كما ذكر سابقا لمستويات التكلفة ، التي هي تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج ، تكلفة التوزيع ، سعر التكلفة ، حيث نجد أن كل المعلومات الخاصة بكل مستوى تدل على معنى خاص ، فتكلفة الشراء يتم على أساسها تحديد الموارد الأولية المستهلكة ، وتكلفة الإنتاج يتم بها تقدير الإنتاج المباع ، و كذلك تقييم المخزونات ، و هذا على سبيل المثال و على أساسه نقول بأن المعلومة الخاصة بالمحاسبة التحليلية ، تهدف إلى تحديد عنصر من عناصر تقييم جزء من النشاط الاقتصادي . و التحليلي المحاسبي لكيفية إعداد التكاليف و أسعار التكلفة ، على مستوى إعداد أجزاء التكلفة ، أما التحليل وفقا للمعلومات المحاسبية التي تعد لحساب النتيجة وفقا لأساليب المحاسبة التحليلية . تعتبر كأساس لصنع القرار ، و ذلك نتيجة

الوقوف على نتيجة التحليل وفقا لأساليب المحاسبة التحليلية ، و ذلك عن طريق أسلوب التكلفة المتغيرة و أسلوب التكاليف التقديرية ، فهما يعتبران أداتان أساسيتان لأخذ القرارات الخاصة بالإنتاج و وفقا لتحليلاتها الدقيقة للمعلومات المتوفرة و الخاصة بالنشاط .

و على هذا الأساس نجد أن القرار يبنى وفقا للمعلومات و البيانات ، التي تعتبر كنماذج لأخذ القرار ، فمدخلات القرار ، التي تعتبر المعلومات المتوفرة لصنع القرار ، هي نماذج مختلفة تسمى بالحالات الممكنة من القرارات التي بنيت على أساس المعلومات الخاصة بالنشاط ، و القرار المثالي الذي يدرس من خلال اللجنة الإدارية هو الذي يعتبر القرار المثالي الذي يتخذ في المؤسسة نتيجة للمعلومات المحاسبية المتوفرة .

و كذلك نجد بأن النظام المحاسبي المتكون من المحاسبة العامة و التحليلية هو بمثابة مركز لتوفير المعلومات المالية التي تعتبر من بين الركائز الأساسية لقيام تقنيات مراقبة أخرى تخص مراقبة التسيير التي تعتبر من بين الأساسيات التي تحكم التحكم في التسيير من أجل مراقبة النشاط الاقتصادي و معالجته بأخذ التدابير الخاصة بالنشاط الاقتصادي المدروس .

على هذا الأساس نجد بأن النظام المحاسبي هو قاعدة أساسية لقيام تقنيات أخرى خاصة بمراقبة التسيير ، فالمحاسبة العامة مثلا تعتبر إحدى الركائز الأساسية لقيام التسيير المالي لأنه يعتمد على المعطيات و المعلومات المحاسبية كالميزانية و جدول حسابات النتائج ، و التسيير التقديري يعتمد أساسا على المحاسبة التحليلية لأن إعداد الموازنات تقوم على أساس معطيات و معلومات و فنيات المحاسبة التحليلية على سبيل المثال تحديد حجم المبيعات يعتمد على أساس الجرد الدائم للمخزونات .

## الطلب الخامس : التقنيات الخاصة بمراقبة التسيير و علاقتها باتخاذ القرار و التحكم في التسيير

قبل التطرق إلى التقنيات الخاصة بمراقبة التسيير ، نرى من الأليق أن نتعرض إلى مفهوم مراقبة التسيير ، فهي تعتبر بمثابة التحكم العقلاني في التسيير ، و ذلك عن طريق مفاهيم نظرية و تقنيات المفاهيم النظرية تتمثل في التنظيم و التخطيط و المتابعة .

أما التقنيات و هي التقنيات التي تعتمد عليها مراقبة التسيير تتمثل في التحليل المالي و التسيير الموازي و المحاسبة المالية و المحاسبة التحليلية و الإحصاء و الرياضيات المالية .

إن التحكم في التسيير يكون عن طريق هذه التقنيات المترابطة بين بعضها البعض ، لأن نجد كل تقنية تعتمد على تقنية أخرى ،

فعلى سبيل المثال نجد المحاسبة العامة على أساس التحليل المالي و المحاسبة التحليلية هي أساس التسيير الموازي و الإحصاء هو أساس الدراسات الإحصائية كدراسة العينات من أجل إعطاء تقييم إحصائي لمشكل ما ، أما الرياضيات المالية فأساسها في مراقبة التسيير ، هو أنها تدرس لنا القيم الحالية للنقد ، أي دراسة و تحديد القيمة الإستعمالية للنقد ، و هكذا نجد أن هناك ربط بين هذه التقنيات و النظريات ، تتمثل في المعطيات و المعلومات التي توفرها كل تقنية لتقنية أخرى ، على أساس أن التحكم في التسيير أساس تنظيمي و تخطيطي ، بني على أساس التقنيات السابقة الذكر . من أجل إعطاء النتائج المتوصل إليها ، من خلال التسيير المالي و التسيير الموازي ، اللذان يعتبران أساس التقييم لدراسة الوضعية المالية بصورة محكمة .

و على هذا الأساس نقول بأن النظام المحاسبي هو أساس التحليل من وجهة النظر المالية و قاعدة عامة و أساسية لأخذ القرارات المالية و التنظيمية ، و التخطيطية ، و الإنتاجية ، التي بنيت على أساس المعطيات و المعلومات المحاسبية .

## خلاصة الفصل الرابع :

إن المحاسبة كنظام للمعلومات أداة إعلامية خاصة تستعمل في تحليل نشاط المؤسسة من اجل مراقبة التسيير وفقا لمبدأ المعالجة الخاصة للبيانات على أساس النظام المحاسبي الذي نرى من العقلانية أنه يتكون من ثلاثة أنواع من المحاسبة العامة و التحليلية و التقديرية كون أن كل نوع يعتبر القاعدة الأساسية للنوع الآخر.

فالعامية هي أساس التحليلية و هذه الأخيرة أساس المحاسبة التقديرية. فتصور نظام عقلائي محاسبي في المؤسسة يوحى بفكرة قدرة المؤسسة على الوقوف على نقاط القوة و الضعف الخاصة بنوعية النشاط و بالتالي معالجته وفقا لأدوات التقنية للنظام المحاسبي و المتمثلة في العلم و التقنيات و المفاهيم النظرية كل هذه تعتبر كأدوات من أدوات التقييم المحاسبي و ذلك على أساس معالجة واقع النشاط وفقا للمعلومات و الأدوات التي تستعمل لاكتشاف الحقائق ذات الصلة و العلاقة القائمة بين التحليل و المعالجة لأن معالجة المعلومات و نقاط القوة يكون بغية أخذ التدابير والتصحيحات وفقا للقرارات التي سوف تتخذ نتيجة تحليل معلومات المحاسبة، على هذا الأساس فنظام المعلومات في المحاسبة التحليلية يتمثل في العلم والتقنيات و المفاهيم النظرية و الفنية التي تستعمل لمعالجة وضعية المؤسسة و بالتالي أخذ القرار و مراقبة التسيير بغية الاستعمال الرشيد و العقلاني للموارد التي تحت تصرف المؤسسة.

إن دراسة موضوع الرسالة الخاصة بالمجستير، و التي تحت عنوان المعلومات المحاسبية في المحاسبة التحليلية، و علاقتها باتخاذ القرار، و مراقبة التسيير، موضوع يتناول مشكلة ، عدم تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية، في المؤسسة. مع أنها تعتبر نظام إعلامي و تسييري ، تهدف إلى دراسة نشاط المؤسسة، من الناحية المالية، و ذلك فيما يخص نتيجة النشاط من جهة، و من جهة أخرى ، أداة من أدوات أخذ القرارات المستقبلية. فيما يخص دراسة النشاط، و ذلك على أساس تحليل المعلومات و المعطيات المحاسبية ، وفقا لأساليبها التي تساهم جدا في تطوير الإنتاج، و ذلك من ناحية تحقيق المردودية المالية، و هذا على أساس تحليل النشاط وفقا لطرق تقنية، على أساسها تتخذ القرارات المستقبلية، المتمثلة في حذف المنتج ، أو استبداله، أو إدخال منتج جديد، أو الزيادة في الإنتاج و المبيعات، أو تخفيضها، بحيث تحلل المعلومات على أساس التقنيات الكمية للتسيير، و المتمثلة في المحاسبة، الرياضيات و الإحصاء.

وهذا على أساس أن الأدوات المذكورة آنفا، هي أدوات من أدوات مراقبة التسيير، إذا نجد أن المعلومات المتحصل عليها، من المحاسبة هي تشكل أساس للنظام المعلومات على مستوى المؤسسة، وذلك راجع إلى كون أن نظام المعلومات على مستوى المؤسسة ، هي مجموعة من الوسائل التي تستعمل من أجل تحليل نقاط القوة والضعف، المتحصل عليها من كيفية حساب النتائج ، الخاصة بالنشاط.

إذا نجد أن مجموعة هذه الوسائل المتمثلة في الطريقة الكمية والكيفية، الخاصة بدراسة النشاط توحى بفكرة سرد أي جمع المعلومات في نطاق النشاط الاقتصادي المدروس، وذلك وفقا لطرق الجمع اليدوية والعلمية التي على أساسها تتضح لنا الحقائق التقنية والعلمية، بالنسبة للمشاكل المدروس، والتي على أساسها تتخذ القرارات وهذا بناء على أساس معالجة المعلومات وفقا للطرق العلمية والتقنية. بناء على ذلك نجد بأن دراسة وضعية المؤسسة على أساس التحليل المحاسبي يشترط القيام العقلاني لمعالجة المعلومات المتحصل عنها من المحاسبة التحليلية والتي تحلل وفقا لطرقها النظرية، والتي تقام على أساس قاعدة المحاسبة العامة ، كون أن هذه الأخيرة هي أساس النظام المحاسبي. على مستوى المؤسسة. بالتالي نجد أن النظام المحاسبي أداة من أدوات المراقبة الداخلية بالنسبة لمراقبة النشاط الاقتصادي للمؤسسة، وذلك على أساس تقييم هذا النشاط، وفقا لأسلوب المحاسبة العامة والتحليلية وهذا باعتبارهما أهما القاعدتان الأساسيتان لمراقبة التسيير، وبما أن الأسلوب الداخلي للمراقبة يتمثل في مثلا معالجة المحاسبة للمعلومات ، فإن الخارجية تعتبر أهم، والمتمثلة في تحليل النشاط وفقا لأسلوب الرقابة والتي يقوم بها الخبير المحاسبي.

وعلى هذا الأساس نجد أن المراقبة الداخلية والخارجية تتمثل في إمكانية تصحيح الوضعية المالية والاقتصادية للنشاط التي تزاوله المؤسسة وذلك على أساس معالجة الوضعية وفقا لأساسيات التغيير ،

والمتمثلة في القرارات التي سوف تتأخذ نتيجة التحليل وهي قرارات غير مخططة ، تحتية بالنسبة للإدارة، بينما هناك قرارات فوقية بالنسبة للإدارة المتمثلة في القرارات المخططة التي تؤخذ نتيجة التنبؤ بالمستقبل. وهناك قرارات أخرى تأخذ حسب ميزتها في العلاقة التي تؤثر في الموضع الخاص بالدراسة. لذلك نجد أن نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة أداة من أدوات الإدارة الحديثة في إتخاذ القرارات ومراقبة التسيير.

وبما أن التسيير يعتبر الطريقة العقلانية التي يتم عليها الأداء الإنتاجي في تحديد السيرة الاقتصادية لنشاط أمثل في حدود العقلانية الخاصة بالتسيير لذلك نجد أن المحاسبة التحليلية هي إحدى الطرق التي يعتمد عليها التسيير من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة بغية تحقيق الأهداف المسطرة. لهذا فالتحكم في التسيير من أجل عقلنة طريقة الإنتاج يعتبر كأساس لرفع المردودية حيث يشترط وجود المحاسبة التحليلية في التسيير، أي تطبيق هذه التقنية من أجل تحقيق المراد تحقيقه من طرف المؤسسة وذلك وفقا لتحليل المعلومات المحاسبية وفقا لطرق المحاسبة التحليلية من أجل معالجة السلبات ونقاط الضعف. وبالتالي معالجة الوضع في ميدان التسيير الانتاجي الذي يعبر عن العقلنة في الإنتاج في حدود أقل تكلفة ممكن.

## الخاتمة:

إن معظم المؤسسات الوطنية تعاني ضعف في المردودية الإنتاجية و المالية ، و ذلك نظرا لضعف و قدم هياكلها الإنتاجية من جهة ، و من جهة أخرى تضخم تكلفة هياكلها و هذا من الناحية الإنتاجية ، أما من الناحية المالية و نخص بالذكر تقييم جهازها الإنتاجي من الناحية المالية ، نجد أن الوسيلة الوحيدة لتقييم ذلك هي المحاسبة ، و لكن نظرا لتعدد الطرق المحاسبية في تقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة ، من عامة و تحليلية في تحديد نتائجها ، نجد أن موضوع المحاسبة التحليلية هو الموضوع العقلائي في تقييم النتائج من الناحية المالية ، و أخذ التدابير التسييرية فيما يخص النشاط غير المطبق في معظم المؤسسات الجزائرية ، الشيء الذي جعل المؤسسة الجزائرية لا تعرف نفسها فيما يخص تحديد قواعدها المالية في المدى القصير و المتوسط

و البعيد ، و ذلك بتطبيقها لتقنيات مختلفة ، و بما أن المحاسبة تعتبر علم و تقنية تعتمد عليها المؤسسات في الحسابات المالية للنشاط الاقتصادي . تقنية لأنها تعتمد على معارف تقنية و جداول مالية وفقا لنظام عقلائي من الحسابات ألا و هو المخطط الوطني الخاسبي ، حيث يتم ترتيبها و تصنيفها ، و تنظيمها وفقا لطرق فنية معروفة في كل نوع من المحاسبة ، ، و علم لأنه يدرس الحالة من أصل معروف كالأساس القاعدي المتمثل في المعطيات الماضية ، و الآنية ، إستنادا لمبادئ معينة و فكر محاسبي معروف .

و كذلك الميزة التي تتميز بها المحاسبة هو أنه تبحث في المجهول ، لأن العلم يبحث في الخبايا المستقبلية ، نتيجة الإعتماد على معطيات آنية و ماضية ، و هذا لما لها من قدرات في الأخذ بعين الاعتبار القرارات المستقبلية ، فيما يخص التسيير ، و نظرا لكثرة وظائف المؤسسة من إدارية و إنتاجية و مالية ...إلخ .

نرى أنه من الأليق أن تطبق المحاسبة التحليلية في المؤسسة ، و ذلك يرجع إلى طبيعتها التحليلية في حساب النتائج ، إذ أن تحديد النتائج وفقا لأسلوب المحاسبة التحليلية ، يسمح من معرفة الخلل في مراكز المسؤولية ، و بالتالي محاولة تصحيحه لأن الخلل واضح يخص مركز معين بعكس المحاسبة العامة التي يخضع نظامها إلى حساب النتيجة بصفة عامة دون تحديد نتائج المتوجات كل واحد على حدى ، حيث نجد أن التصنيفات الخاصة بالتكاليف في المؤسسة ليست إجبارية بقوة القانون و لكن إجبارية على أساس أنها تسمح من معرفة الأسلوب المطبق ، لأن التصنيف المعتمد أو المختار هو أساس الأسلوب ، مثل تصنيف التكاليف حسب الزمن هذا يرجع إلى مبدأ التكاليف التقديرية ، التي يجب عليها أن تميز بين التكاليف الفعلية و التقديرية، بينما نجد أن هناك تصنيف



إجباري بالنسبة لكل الأساليب و هو التصنيف على أساس المراكز ، لأن المراكز الثانوية و الرئيسية تعتبر من القواعد الهامة في المحاسبة التحليلية ، حيث نجد أنه من إيجابياتها تحديد النتائج الخاصة بالمنتجات ، كل واحد على حدى ، و بالتالي يسمح من معرفة تكاليف كل منتج على مستوى الإنتاج أو الدوائر ، وفقا لمبدأ تحميل النفقات ، حيث نجد أن التصحيحات الخاصة بطرق المحاسبة التحليلية ، على سبيل المثال التحميل العقلاني هو أن التأثير لا يكون على النتيجة ، بينما التأثير هو تأثير على تقييم المخزونات التي تكون مقيمة بقيمة أقل في حالة تكلفة البطالة .

و تعتبر أساليب المحاسبة التحليلية هي بمثابة أدوات أخذ القرارات فيما يخص التسيير الخاص بالمؤسسة، نتيجة التحليل المحاسبي وفقا لطرقها ، على سبيل المثال تحليل الانحرافات و أخذ القرارات الخاصة بالنشاط ، و ذلك نظرا لتقنياتها العلمية ، الشيء الذي يجعل المحاسبة التحليلية تعتبر من الأدوات الهامة في مراقبة التسيير ، و ذلك مما تكتسبه من أهمية بالغة ، في الوقوف على المعضلات الخاصة بالنشاط من جهة ، و من جهة أخرى أخذ التدابير الخاصة بذلك نتيجة للتحليل الخاص بتحليل الفروقات ، و أخذ التدابير الخاصة بذلك ، حيث نجد أن ذلك هو بمثابة قرارات تتخذ بالنسبة للنشاط نتيجة تحليل المعطيات ، و هي تعتبر قرارات تحتية بالنسبة للإدارة ، و هي إجراءات محاسبية كانت نتيجة لتسيير مخطط ، يكمن في الإشراف و المتابعة و التنفيذ بالنسبة للنشاط ، حيث نجد أنه لم يبين على أساس تخطيط مسبق من المعلومات، و يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من بين الأنظمة الحديثة في عملية التسيير ، و ذلك نظرا لما تتميز به المحاسبة من معلومات تسييرية ، تهدف إلى حساب النشاط الاقتصادي من الناحية الكمية ، بصفة عقلانية و واقعية ، يستند عليها التسيير في أخذ القرارات المستقبلية الخاصة بالنشاط الاقتصادي ، بينما المعلومة تكمن في التقنية و العلم والنظريات التي تعتمد عليها المحاسبة.

بينما التدابير و التخطيطات فيما يخص النشاط في المستقبل فهي تتمثل التحليلات المسبقة لنقاط الصفر على مستوى قدر معين من الزمن بالتالي تخطيط سياسة الإنتاج و البيع بالنسبة للمؤسسة . و بما أن المؤسسة تعمل دوما على البقاء في السوق فإن دراسة معطياتها الخاصة بالإنتاج في المستقبل أمر ضروري و هذا من بين شروط المراقبة الخاصة بالنشاط الاقتصادي و ذلك من أجل تقييمه و متابعته و مقارنته وفقا للأنشطة الأخرى الخاصة بالمؤسسات الأخرى المتجانسة في الإنتاج.

لذلك نرى من العقلاني أنه يجب تطبيق أسلوب المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية و ذلك مما تكتسبه من أساليب تحليلية و تنظيمية و مراقبة ، و أخذ قرارات مستقبلية فيما يخص النشاط حيث من الأليق أن يأخذ أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و ذلك عندما يتغير مستوى الفعالية أي القدرة الإنتاجية الفعلية للمؤسسة و ذلك نظرا لأنه من الغير العقلاني تحميل نفقات ثابتة إضافية بالنسبة للوحدة عندما ينخفض مستوى الفعالية ، و عندما يرتفع مستوى الفعالية فإن التكاليف الإضافية من التكاليف الثابتة تبقى وهمية .

كذلك يستوجب تطبيق أسلوب التكلفة المتغيرة و أسلوب التكاليف التقديرية و ذلك مما يتميزان به من تحليل فيما يخص السير الجيد و العقلاني للإنتاج .

## الاقتراحات :

إن الاقتراحات التي يمكن أن نتطرق إليها تتمثل فيما يلي :

- 1- يجب تطبيق أسلوب المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية ، و ذلك مما تكتسيه من أساليب تحليلية ، و تنظيمية ، و مراقبة ، بالنسبة للنشاط المدروس ، لأن هذا يقيم في المحاسبة التحليلية على أساس المستوى الطبيعي ، و ليس القدرة الإنتاجية المتاحة للمؤسسة .
- 2- يجب تطبيق الإعلام الآلي في حساب النتائج الخاصة بالتقييم المحاسبي ، و ذلك لأن إدخال أو الاعتماد على الإعلام الآلي يسمح :
  - من ربح الوقت .
  - سرعة الحصول على المعلومات .
  - تقليص في حجم التكاليف الإدارية .
  - إتخاذ الإجراءات و القرارات بسرعة .و على هذا الأساس يكون العمل منظم و مخطط بصفة عقلانية .
- 3- دراسة المعطيات الخاصة بالإنتاج في المستقبل ، أمر ضروري ، حيث يعتبر من الشروط الخاصة بالمراقبة للنشاط الاقتصادي .
- 4- تقييم و متابعة و مراقبة و مقارنة نتائج النشاط الاقتصادي بباقي المؤسسات الأخرى و ذلك من أجل معرفة وضعيتها المالية و بقائها في السوق .
- 5- يجب تطبيق أسلوب التحميل العقلاني في المؤسسة و هذا عندما يتغير مستوى الفعالية ، و هذا لمعالجة التكاليف الثابتة ، لأنه من غير المعقول تحميل منتجات بتكاليف ثابتة إضافية .
- 6- يجب على المؤسسة أن تقوم بتحديث هياكلها الإنتاجية عندما تهتلك على أساس القيم المسترجعة من الاستثمارات .
- 7- يجب أن يكون نظام المحاسبة العامة في المؤسسة ، قائم على أساس تنظيمي و عقلائي مما يسمح من توفير المعلومات بدقة للمحاسبة التحليلية .

8- عند الاستناد على المحاسبة التحليلية يستحسن على المؤسسة تطبيق أسلوب التكلفة المتغيرة و التقديرية و ذلك من أجل مراقبة النشاط الاقتصادي من الناحية الخاصة بتحليل النشاط الاقتصادي و الوقوف على نقاط القوة و الضعف بالنسبة لنشاط المؤسسة لأنهما يعتبران من أهم الطرق التسييرية في المحاسبة التحليلية .

## - قائمة المراجع باللغة العربية :

- 1- التخطيط و المتابعة - د . علي السلمي .
- 2- أصول محاسبة التكاليف - أحمد نور .
- 3- التكاليف في الوحدات الصناعية - محمد أحمد خليل .
- 4- المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية - أحمد رجب عبد العال .
- 5- التكاليف الصناعية في الوحدات الصناعية - دكتور محمد خليل .
- 6- الإدارة المالية المعاصرة - عبد الغفار حنفي .
- 7- المحاسبة التجارية الحديثة - حمدي السقا - فخري اللحام .
- 8- الإدارة مدخل الحالات - د . عادل حسن .
- 9- تقنيات مراقبة التسيير - محاسبة تحليلية - ناصر دادي عدون .
- 10- فنيات المحاسبة التحليلية - م . سعيد أوكيل .
- 11- مبادئ المحاسبة في المشروعات الفردية - بكر محمد نور ، فكري عبد الحميد .
- 12- محاسبة التكاليف - فوزي غرايبية .
- 13- مبادئ المحاسبة المالية - أحمد نور .
- 14- محاسبة التكاليف النموذجية - سليمان قراح .
- 15- محاسبة المؤسسة - محمد بوتين .
- 16- محاسبة التكاليف النموذجية - علي تاج .

## - قائمة المراجع باللغة الفرنسية و الإنجليزية :

- 17-ANALYSE.ET.CONTRÔLE.DES.COUPS : BOULOT.
- 18-Accounting the basis for Business decisions :MEIGS.et. JOHNSON
- 19-COMPTABILITE. ANALYTIQUE . D'EXPLOITATION :  
( CLOUDE . PEROCHON ).
- 20-COMPTABILITE. ANALYTIQUE:  
(ABDELLAH . Boughaba ).
- 21-COMPTABILITE. ANALYTIQUE . DE . GESTION :  
( Horngren ).
- 22- COMPTABILITE . DE . L'ENTREPRISE . ET . SYSTEME  
ECONOMIQUE  
( DJELLOUL . SACI ).
- 23-PRATIQUE. DE .GESTION / ANALYSE . PREVISIONNELLE  
( VIZZAVONA ).
- 24-TECHNIQUE . COMPTABLE . ALGERRIENNE .  
( YOUNES . BENAÏSSA ).